المراجعة وخدمات التأكد

بعد قانون Sarbanes – Oxley

Auditing and Assurance Services
After Sarbanes – Oxley Act

تأليف

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

دكتـوراه الفلسفة فى المحاسبة

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وكيل كلية التجارة للدراسات العليا

القاهرة

٢٠٠٨

دار النهضة العربية

بسم الله الرحمن الرحيم

" فأما الزبـد فيذهب جفاء ، وأما ما ينـفـع النـاس

فهو يمكث في الارض "

(صدق الله العظيم)

(إذا كنت ممن ينذرون حياتهم للحقيقة ، فلابد أن تقول أنه ليس ثمة حقيقة لا تستحق البحث)

(ديفيد لاينجر)

مابال هذا الزمان

يضن علينا برجال

ينبهون الناس ويرفعون الإلتباس

ويفكرون بحزم ويعملون بعزم

ولاينفكون حتى ينالو مايقصدون

(عبد الرحمن الكواكبى)

إهداء الى

زوجتى ، ،

وسارة ، ،

وأحمد .

مقدمة

يركـز ذلـك الكتـاب علـي المراجعـة وخـدمات التأكـد بعـد صـدور قـانون **Sarbaues - Oxley** .

ولقد صدر ذلك القانون الأمريكي علي أثر النصائح المحاسبية وإخفاقات المراجعة المرتبطة بانهيار عديد من الشركات التي لعل أبرزها شركة أثرون وشركة دورلدكوم .

أن انهيار تلك الشركة بتلك السرعة لم يكن بسبب تحقيقها خسائر فادحة أو عدم قدرتها علي الاستمرار في ممارسة نشاطها وإنما نتيجة لفقدان الثقة في كفاءة ونزاهة أداره الشركة وفي صحة قوائمها المالية ، الأخرى الذي ترتب عليه فقدان الثقة في مهنة المحاسبة العامة وليس أدلة علي ذلك من إيقاف منشأة آرثر أتدرسون علي قيامها بمراجعة الشركات العامة.

وقد أثر ذلك القانون الذي تم إبراقه في **٣٠** يوليو عام **٢٠٠٢** علي مهنة المحاسبة العامة تأثيراً ملحوظاً ويمكن القول بأنه قد استهدف في المقام الأول إعادة النظر في معايير حوكمة الشركات ، وإضافة متطلبات جديدة للإفصاح ، مع خلق مجلس إشراف قوي علي المراجعين بدلاً من المجمع الأمريكي للمحاسبة القانونية ، بالإضافة إلي فرض مسئوليات جديدة علي المراجعين لعل أهمها التقرير عن تقييم الإدارة لفعالية نظم الرقابة الداخلية علي التقرير المالي للشركة .

وتحقيقاً لأهداف ذلك الكتاب فقد تم تقسيمة إلي سبعة فصول رئيسية علي النحو التالي :-

الفصل الأول : طبيعة ودور المراجعة وخدمات التأكد .

الفصل الثاني : أثر قانون **Sarbanes – Oxley** علي مهنة المحاسبة العامة .

الفصل الثالث : تقارير المراجعين .

الفصل الرابع : عمليات المراجعة المتكاملة للشركات العامة .

الفصل الخامس : خدمات التأكد الاضافية على المعلومات المالية التاريخية.

الفصل السادس : نظرة عامة على عملية المراجعة .

الفصل السابع : تقرير المراجعين عن اكتشاف المعلومات المالية المضللة (الغش).

يتميز ذلك الكتاب بأنه يغطي ويشرح بالتفصيل متطلبات قانون **Sarbanes–Oxley** وكافة آثارة ومضامينة علي مهنة المراجعة والمحاسبة العامة ، كما أنه يوضح جميع إيضاحات معايير المراجعة الحديثة ذات الصلة بالمراجعة وخدمات التأكد .

وروعي أن يكون أسلوب ذلك الكتاب متميزاً وفريداً من ناحية الوضوح والدقة والعمق والبعد عن الشكلية والتعقيد . وهو يعتمد علي تزويد القارئ أياً كان دارساً أو مزاولاً بمرجع علمي وعملي ، فهو موجه إلي جميع الأطراف المرتبطة ببيئة المراجعة . ولذلك فهو يفيد كافة الدارسين من الباحثين أو الطلاب وكافة المهنيين من المحاسبين والمراجعين سواء المزاولين للعمل الحر أو العاملين بمنشآت الأعمال الخاصة أو العامة أو العاملين بالقطاعات الحكومية أو الرقابية . كذلك فهذا الكتاب في غاية الأهمية عند استخدامه في إعداد برامج تعليمية مستمرة لأغراض التدريب أو الاستشارات.

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التي من أجلها بطريقة مستخدمة يجد فيها القارئ أياً كان دارساً أو مزاولاً إضافة حقيقية إلي المكتبة العربية فطرياً أو تطبيقياً .

ويرجو أن يكون المؤلف قد وفق في إخراج الكتاب متكامل في المراجعة وفقاً لأحداث معايير حوكمة الشركة أو معايير المهنة أو طبقاً لمتطلبات قانون **Sarbanes–Oxley** ، وأكون بذلك قد أسهمت في خدمة مهنة المحاسبة والمراجعة علي مستوي العالم العربي .

والله الموفق وعلي قصد السبيل

المؤلف

أ.د. أمين السيد أحمد لطفى

أستاذ المحاسبة والمراجعة

الفصل الأول

طبيعة ودور المراجعة وخدمات التأكد

Nature and Role of Auditing and Assurance Services

١/١ تطور وظيفة المراجعة والتصديق وخدمات التأكد.

٢/١ الاختلافات بين المراجعة والتصديق وخدمات التأكد.

٣/١ خدمات التأكد والخدمات ذات الصلة وخدمات بخلاف التأكد.

٤/١ طبيعة مراجعة القوائم المالية.

٥/١ طبيعة وأنواع خدمات التصديق.

٦/١ طبيعة وأنواع وعناصر خدمات التأكد.

٧/١ أسئلة وتطبيقات.

١/١ تطور وظيفة المراجعة والتصديق وخدمات التأكد

Development of the Audit , Attest and Assurance Function

١/١/١ جذور المراجعة وخدمات التأكد

The Roots of Auditing and Assurance services

خلال الفترة الأولي من تاريخ مهنة المحاسبة العامة **Public Accounting** كانت هناك حاجة قليلة إلي وظيفة إبداء الرأي كما لم يكن هناك قوانين تتطلب تقديم خدمة أبداء الرأي عن القوائم المالية. وقد كانت المراجعة **Auditing** خلال تلك الفترة تؤدي بشكل أساسي تلبية لرغبة الإدارة المالكة للوحدة الاقتصادية في نفس الوقت، وكان كل اهتمام المراجع موجه أساساً لاكتشاف المخالفات والأخطاء والغش الذي يمكن أن يقع من جانب العاملين بتلك الوحدة. ولذلك فقد كان هدف المراجعة الأساسي هو اكتشاف الغش والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ، وقد كان المراجع يركز على الفحص المستندي الكامل للعمليات المالية أكثر مما يفعله الآن ، كما كان يؤكد على فحص ومراجعة قائمة المركز المالي التي كانت غالباً القائمة المالية الوحيدة المنشورة، كما كانت المراجعة تعتمد على أدلة الإثبات الداخلية **Internal Evidence** .

إن بداية مراجعة الشركات يمكن أن يتم ربطها بالقانون البريطاني أثناء الثورة الصناعية في منتصف القرن الثامن عشر. وقد ترتب على التطورات في تكنولوجيا النقل والصناعة اقتصاديات نطاق جديدة وشركات ضخمة وظهور مديرين مهنيين **Professional Mangers** بالإضافة إلي نموا الملكية الغائبة **Absentee Ownership** للشركات.

إن تطور دور المديرين المهنيين الذين كانوا منفصلين عن المستثمرين والدائنين قد خلق الطلب على شخص مهني معين يضيف مصداقية

Credibility علـى الإقرارات والتأكيدات **Assertions** الماليـة لـلإدارة . بصـفة مبدئيـة يتعين أداء مراجعات الشركة عن طريق واحد أو أكثر من المسـاهمين الذين لم يكونوا موظفين فـي الشـركة والـذين تـم تفويضـهم عن طريـق مسـاهمين آخرين كممثلين لهم . وقد برزت مهنة المراجعة بسرعة للوفاء باحتياجات سـوق المال وقد تم تعديل التشريع ليسمح للأشخاص الآخرين بخلاف المسـاهمين تأديـة عمليات المراجعة مما أبرز تكوين منشآت المراجعة **Auditing firms** . بعض مـن تلك المنشـآت البريطانيـة علـى سبيل المثـال **Deloitte & Co., peat ,** **Marwick & Mitchell price water house & con** والتـي أصبحت الآن تمارس وظائفها على نطاق دولي .

وقد هاجر التأثير البريطاني إلـي الولايات المتحدة فـي أواخـر القـرن الثـامن عشر حيث أرسل المستثمرين في بريطانيا واسكتلندا مراجعيهم لفحص واختبـار القوائم المالية للإدارة الخاصة بموقف الشركات الأمريكية التي قاموا بالاسـتثمار فيها على نحو ضخم. إن تركيز عمليات المراجعة المبكرة هذه تتمثل فـي إيجـاد الأخطـاء **Finding Errors** فـي حسـابات الميزانيـة العموميـة واكتشـاف الغش المتزايد الناتج من زيادة ظاهرة المديرين المهنيين والملاك الغائبين. أثنـاء أوائل ١٩٠٠ فإن الطلب على عمليات المراجعة قد تم التوسع فيه بشكل كبيـر نتيجـة للنمو السريع في ملكية الجمهور لأسهم الشركات.

ومع بداية العشرينات بدأت الوحدات الاقتصادية في الاعتمـاد بشكل واضـح علـى رأس المـال مـن جمهـور المسـتثمرين والـذي أخذ بوجـه عـام شـكل الأسـهم المباعة إلي طـرف ثالـث لا يمـارس وظيفـة إداريـة، وإزاء ذلك التطـور فـي بيئـة الأعمـال بـدأ هـدف المراجعـة هـو الأخـر يتطـور مـن مجـرد اكتشـاف الأخطـاء والغـش إلــي إبـداء الـرأي **Attestation** أو تحديـد مـدى صـدق وعدالــة إعـداد وعرض القوائم المالية. وقد أدى ذلك إلـي التركيـز علـى أهميـة الـدليل الخـارجي

التي تدعم صحة بعض الحسابات من خلال إجراءات المصادقات **External** على حسابات المدينين علي سبيل المثال[1].

ونتيجة لانهيار سوق الأسهم **Stock Market Crash** عام ١٩٢٩ فقد تم الاعتراف بالعيوب الجوهرية في التقرير المالي وقد قابلت المهنة تحديات كبيرة لتوفير قيادة أقوى في التطوير الإضافي للمحاسبة والمراجعة.

وقد اكتسبت قائمة الدخل عناية وتركيز تم إعطاءه لمقاييس الأداء التشغيلي **Measures of Operating Performance** ومفاهيم الدخل **Income Concepts** بالإضافة للحالة المالية . من أجل تعزيز المصداقية للمعلومات المعدة للمستثمرين فإن سوق أسهم نيويورك في عام ١٩٣٢ قد تبنت متطلب أن تحصل كافة الشركات المسجلة على شهادة مراجعة **Audit Certificate** من محاسب قانوني مستقل. وقد أضاف قانون الأوراق المالية عام ١٩٣٣ وقانون تداول الأوراق المالية عام ١٩٣٤ زيادة الطلب على خدمات المراجعة للشركة المملوكة ملكية عامة .

بالاستجابة لتلك الاحتياجات والنمو في حجم وتعقد الأعمال نشأت ثلاثة تغيرات هامة في ممارسات المراجعة خلال عام ١٩٤٠ هي:

١- التحول من التحقيق التفصيلي **Detailed Verification** للحسابات إلي المعاينة **Sampling** أو الاختبار **Testing** كأساس لإبداء الرأي عن عدالة **Fairness** القوائم المالية.

٢- تطوير الممارسة لربط الاختبار **Testing** الذي يتعين عمله بتقديم **Evaluation** المراجع لنظم الرقابة الداخلية **Internal Controls** للشركة.

---

[1] أكدت دوائر القضاء الأمريكية في كثير من الدعاوى (على سبيل المثال – **McKesson & Robbins** **Ultramar's V. Touche** على أهمية الاعتماد على أدلة الإثبات الخارجية في تحقيق أرصدة حسابات القوائم المالية) لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلي:-
- د. أمين السيد أحمد لطفي ، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئه ، الدار الجامعية – الإسكندرية ،٢٠٠٥.

٣- عدم التأكيد على أن اكتشاف الغش **Detection of Fraud** هو هدف المراجعة.

إن مسئولية المراجع على إيجاد الغش أمر يتعرض ويخضع للجدل حتى ذلك الوقت.

ومنذ أوائل الأربعينات وحتى السبعينات رفعت عديد من القضايا من قبل الطرف الثالث على العديد من منشآت المحاسبة العامة الذي يعتمد على القوائم المالية المراجعة منها الأمر الذي كان له أكبر الأثر في تطوير معايير وإجراءات المراجعة كمرشد لاختبار السجلات المحاسبية.

وفي تلك الفترة أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عشرة معايير متعارف عليها للمراجعة **(GAAs) Generally Accepted Auditing Standards** حتى الآن تمثل الأساس لعملية المراجعة . كما تم الإعلان عن ضرورة تعيين المراجع بواسطة حملة الأسهم مع توجيه تقرير المراجع إلي هؤلاء المساهمين وعقد اجتماع بين المراجع والمساهمين لاعتماد القوائم المالية والتقرير.

وخلال تلك الفترة استبدلت عبارة صحيح وحقيقي **True and Correct** في تقرير المراجعة بعبارة عرضت بعدالة **Fairly Presented** بعد إدارك المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماماً وبشكل مطلق ، فليس من المتوقع أن يعرض المحاسب قوائم مالية دقيقة تماماً ، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرات التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من القوائم المالية ومن ثم تجعلها تختلف باختلاف تلك الأحكام والتقديرات الشخصية ، أكثر من ذلك فإن المنافع من تحقيق دقة عالية غالباً ما تكون قليلة نسبياً ولذلك فقد تبني المحاسبون والمراجعون مفهوم الأهمية النسبية **Materiality** . ومغزاه إعطاء عناية أكثر فقط لتلك الأمور التي تؤثر جوهرياً على بيانات القوائم المالية ،

وإزاء ذلك فعلى المراجع أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعد عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول ، كما يجب أيضاً أن تكون المخاطر **Risk** النسبية المرتبطة بمخالفة ما موضع الاهتمام عند الحكم على ما إذا كانت هاماً نسبياً أم لا عند إبداء رأي المراجعة.

إن المراجعة ووظيفة إبداء الرأي ضرورة بسبب احتمال وجود تعارض بين إدارة المنشأة ومستخدمي قوائمها المالية ، حيث أن هؤلاء المستخدمين يحتاجون إلي تبيان ما إذا كانت الإدارة قد استوفت مسئولياتها بإنشاء نظام يضمن حماية أصول المنشأة فضلاً عن تقديم المعلومات المالية وفقاً للمعايير المقررة (معايير المحاسبة المتعارف عليها) ، بالطبع فإن المراجعة توفر تأكيداً معقولاً بأن الإدارة قد أوفت بمسئولياتها ،في القوائم المالية المراجعة **Audited Financial Information** وسيلة لتوفير المعلومات المالية لسوق رأس المال وبالتالي فهي تساعد على تحقيق كفاءته وذلك لكونها تحول دون نشر المعلومات غير الصحيحة وانتشارها بين أطراف بيئة أسواق المال. ولا شك أن إدراك الإدارة أو العاملين بأن القوائم المالية سيتم مراجعتها فسوف يكون ذلك من شأنه التأثير عليهم وجعلهم يتخذون سلوكاً أكثر قبولاً والتزاماً.

إلا أنه في عام ١٩٨٠ تعرضت مهنة المراجعة للانتقاد الشديد عن طريق الكونجرس نتيجة اكتشاف حالات إخفاقات مالية عند كثير من الشركات العامة على سبيل المثال **Equity Funding and National Student Marketing** حتى ذلك الوقت فقد أخذت مهنة المحاسبة العامة خطوة أخرى في التأكد من الجودة المرتفعة لخدمات المراجعة **High Quality Audit Services** حيث تبنت ولايات عديدة متطلبات تربط المحاسبين العموميين المعتمدين في تعليم مهني مستمر سنوياً **Annual Continuing Professional Education** من أجل الاحتفاظ بترخيصهم . وقد أخذت مهنة المحاسبة العامة أيضاً خطوة

اختيارية عن طريق وضع برنامج لفحص النظر **Program of Peer Review** في ظل ذلك البرنامج سوف تقدم منشأة المحاسبة العامة ممارساتها للمحاسبة والمراجعة للفحص عن طريق نظراء مستقلين كل ثلاثة سنوات.

أثناء عام ١٩٨٠ اهتمت مهنة المحاسبة ببطء بدراسة قضية هامة تتمثل في مسئوليتها عن إيجاد الغش المالي واكتشافه ، وقد قدمت اللجنة القومية للتقرير المالي الاحتيالي توصياتها عن التحسينات في ضوابط الرقابة الداخلية كما قام مجلس معايير المراجعة بإصدار سلسلة من عشرة معايير مراجعة جديدة في عام ١٩٨٨ لتضبيق فجوة التوقعات المدركة **Perceived Expectation Gab** من أجل جعل مسئوليات المراجع أكثر توافقاً مع توقعات المستثمر. وقد طورت المهنة أيضاً معايير تصديق جديدة **New Attestation Standards** عندما يتطلب من المحاسبين المعتمدين أبداء حكمهم المهني المستقل عن التأكيدات الأخرى بخلاف تأكيدات القوائم المالية. وقد كان يتم تعيين هؤلاء المحاسبين المهنيين الممارسين المعتمدين بشكل روتيني لتوفير خدمات تأكد على مستوى خدمة الفحص إلي المقرضين بخصوص التزام الشركة باتفاقيات القروض أو لتطبيق إجراءات متفق عليها على اتفاقيات الإتاوات. وعندما تطورت تكنولوجيا المعلومات وأسند لشركات تعاقدات على أعمال محاسبية لمنظمات خارجية. حيث طلب من المحاسبين أن يقوموا بالتصديق وإبداء الرأي على ضوابط الرقابة الداخلية لموردي الخدمة الخارجيين.

ومنذ أعوام ١٩٩٠ إلي ٢٠٠٠ أصبحت منشآت المحاسبة العامة منشآت خدمية مهنية تقوم بتعيين مدى واسع من المهنيين المرتبطين بالأعمال والتي تبيع خدمات استشارية لعملائها. وخلال عام ٢٠٠٠ فقد زادت إيرادات الخدمات الاستشارية **Consulting Fees** عن إيرادات المراجعة لكافة منشآت المحاسبة العامة الوطنية وفي بعض الحالات فإن أتعاب الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة قد زادت على حجم أتعاب المراجعة. وقد بدأت هيئة تنظيم

تداول الأوراق المالية والجمهور المستثمر في التساؤل عن كيف يمكن لمنشآت المحاسـبة العامـة أن تكـون مسـتقلة عـن قضـايا المراجعـة عنـدما تكـون تلـك المنشـآت معتمـدة تمامـاً علـى الإيـرادات مـن الخـدمات الاستشـارية. وقـد بـدأ التساؤل بشكل أضافي عن جودة عمليات المراجعة **Quality of Audits** عنـدما تـم إجـراء سلسـلة مـن إعـادة تصـدير قـوائم الـدخل للشـركات العامـة علـى سـبيل المثـال شـركات **Sunbeam , Waste Management , Xerox , Adelphia , Enron** بالإضـافة إلـي شـركة **World Com** تتعلـق بأزمـة الثقـة فـي عمـل المراجعين. وعلى الرغم من أن تلك الأحداث قد كانت نادرة الحدوث نسبياً مـن بين عدد ١٥٠٠٠ مراجعة سنوية للشركات العامة تقريباً ، إلا أن عواقبها علـى المساهمين كانت وخيمة حيث تعرضت لخسائر قدرت ببلايين الدولارات خـلال تلـك السـنوات وقـد تـأثر الطلـب علـى المراجعـة عـن طريـق المـديرين المهنيـين اللذين ضللوا المستثمرين عن طريق تحريـف الأداء المـالي جوهريـاً فـي القـوائم الماليـة للشـركات . وتوقـع المسـتثمرون أن يقـوم المراجعـون بمنـع **Intervene** واكتشـاف **Find** تحريفـات القـوائم الماليـة. وأثنـاء القـرن العشـرين تـم تنظـيم المـراجعين ذاتيـاً **Self-Regulated** وقـد وضـعت المهنـة معاييرهـا الخاصـة. وقـد كافح مجلس معايير المراجعة على إيجاد توازن بين وضع المعايير علـى أسـاس توقع أن يقوم المراجعون بإيجاد واكتشـاف معظـم تحريفـات القـوائم الماليـة. وقـد احتجت إدارة الشركة على المعايير التي ستتسبب في زيادة جوهريـة فـي أتعـاب المراجعة.

وفـي عـام ٢٠٠٢ شـهدت مهنـة المحاسـبة العامـة أحـداث جسـيمة نتيجـة أخفاقـات مراجعـات الشـركات العامـة بـل وتـدهورها وإفلاسـها ، وتمثلـت ابـرز مظاهر فشل المهنة في الآتي:

(a) فشل أحد أكبر مكاتب المحاسبة العامة في العالم – أرثر اندرسون.

(b) وجود أربعة حالات إفلاس نادراً ما تحدث كل حالة من تلك الحالات قد وقعت في شركات حدث بها غش بالقوائم المالية.

(c) خسائر ضخمة تبلغ بلايين الدولارات نتيجة خسائر الاستثمارات والتقاعد.

(d) شعور عام بأن المراجعين لا يمكن أن يحتفظوا باستقلالهم عندما يتم تعيينهم وعزلهم عن طريق المديرين الذين كانوا يعدون تلك القوائم المالية الاحتيالية.

(e) فقد الثقة عن طريق كثير من خارج مهنة المحاسبة العامة في قدرة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على التصرف لصالح مصلحة الجمهور. حيث تم النظر إليه على أنه مؤسسة تجارية **Trade Association** بدلاً من كونه مؤسسة مهنية **Professional Association** مصممة لحماية الجمهور.

إن الغش المحاسبي لشركة انرون لم يكن الأعظم في التاريخ الحديث ولكن ربما يعتبر الأكثر تشهيراً للسمعة باعتبار أنه قد أدى إلي زوال منشأة أندرسون فضلاً عما ترتب عليه من الأثار والانعكاسات الخطيرة التي لحقت بالمستثمرين والدائنين والمنظمين والحكوميين . وفي الحقيقة أن غش انرون كان أحد حالات الغش الأولي للإخفاقات المحاسبية التي تم التقرير عنها في السنوات الحديثة ، حيث هناك عديد من الشركات في الولايات المتحدة وأوروبا قد أفادت عن وجود حالات إخفاقات وغش ضخمة تتضمن شركة **World Com** (الآن أسمها MCI) وشركة **Waste Management** وشركة **Adelphia** وشركة **Global Crossing** بالإضافة إلي شركة **Tyco**.

إن النتائج السائدة لحالات الغش والفضائح المحاسبية جعلت المستثمرين يشكون في سلامة **Integrity** نظام التقرير المالي . وقد وضحت احتجاجات الجمهور على الفضائح والإخفاقات المحاسبية بالإضافة إلي وجود ضغوط على الكونجرس لاستعادة ثقة الجمهور في سوق المال من خلال التشريع . وقد وافق

الكونجرس في يوليو عام ٢٠٠٢ على إصدار قانون باسم **Sarbanes – Oxley** وهو يطبق بصفة أساسية على الشركات العامة بهدف إحداث إصلاح محاسبي ومن أجل حماية المستثمر بوجه عام ، ويتسم ذلك القانون بأنه أكثر التشريعات جوهرية وأرتباطاً بمراجعات القوائم المالية للشركات العامة منذ قانون الأوراق المالية عام ١٩٣٣ ، ١٩٣٤.

فقد ترتب على تدهور الشركات العامة وأبرزها شركتي **Enron , World Com** تمرير قانون **Sarbanes – Oxley** عام ٢٠٠٢. وقد خلق ذلك القانون مجلس الأشراف المحاسبي على الشركة العامة **Public Companies Accounting Oversight Board (PCAOB)** . كما أعطاها مسئولية وضع معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة واستقلاليتها بالإضافة إلي معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة على الشركات العامة. وقد أعتقد الكونجرس بأن التنظيم الذاتي للمراجعين لم يعمل كما كان تأمل هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بشكل جيد من أجل حماية مصلحة المستثمر. وقد توسع القانون أيضاً في عمل المراجع حيث جعله يمتد لأبعد من مراجعة القوائم المالية. وقد اعترفت عدد من اللجان الهامة بأهمية وجود ضوابط رقابة داخلية جيدة لمنع تحريفات القوائم المالية. وقد تطلب أيضا القسم رقم ٤٠٤ من القانون عام ٢٠٠٢ من المراجعين أن يقوموا بمراجعة تأكيد الإدارة عن كفاية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي.

٢/١/١ حتمية مراجعة القوائم المالية والتصديق عليها

لقد صدمت العديد من أحداث الاخفاقات المحاسبية المالية التي حدثت في شركات **Xerox , World Com , Kmart , Enron** مجتمع الأعمال بأسره. حيث اهتزت ثقة المستثمرين بشكل عنيف في المهنة مما ترتب عليه هبوط أسعار أسهم

كافة الشركات والصناعات إلي الحضيض. وقد قدر الخبراء الماليين أن خسارة المستثمرين قد بلغت تقريباً حوالي ٧ تريليون دولار خلال فترة الثلاثة سنوات من المستويات المرتفعة لأسواق رأس المال من سبتمبر عام ٢٠٠٠.

والأسئلة التي قد تتبادر للذهن هو أين كان المراجعين ؟ وكيف أمكنهم السماح بوقوع مثل تلك الإخفاقات المفجعة ؟ .إن تلك الأسئلة ليس من السهل الإجابة عليها ببساطة. فقبل الإجابة عليها يتعين الإشارة إلي شرح الدور الحيوي الذي يلعبه المراجعون أو ما يوفروه من خدمة تأكد على معلومات مفيدة وقابلة للفهم وفي توقيت حاسم لمتخذي القرارات الرئيسيين (على سبيل المثال الإدارة والمستثمرين والدائنين).

ويمكن القول أنه عندما يكون هناك تفهم أفضل في الرد على تساؤل لماذا بلغت المراجعة وخدمات التأكد دوراً حيوياً وهاماً في جعل أسواق رأس مال أمريكا هو الأقوى في العالم يمكن اكتشاف القضايا المحيطة بإخفاقات المراجعة. فلا شك أن مهنة المحاسبة العامة ذات التنظيم الجيد والحوكمة الرشيدة تساعد على تجنب عديد من المشاكل المماثلة التي يمكن أن تحدث في المستقبل ، كما إنها يمكن أن تلعب دوراً هاماً في استعادة ثقة الجمهور في كل من مهنة المراجعة وأسواق رأس المال.

التأكد و المعلومات ومخاطر المعلومات

Assurance , Information and Information risk

تعتمد عملية اتخاذ القرارات في الشركة على سبيل المثال شراء أو بيع البضائع وإقراض الأموال والدخول في اتفاقيات عقود توظيف أو شراء أو بيع الاستثمارات على جانب كبير منه على توقيت المعلومات المفيدة. تؤثر تلك القرارات على مخاطر الأعمال **Business Risk** – فعلى سبيل المثال الاحتمال الذي تتعرض إليه الشركة في أن العملاء سوف يقومون بالتحول للشراء من

المنافسين ، أو أن خطوط الإنتاج سوف تصبح متقادمة أو أن الضرائب سوف تتزايد ، أو أن العقود الحكومية سوف يتم فقدها أو أن العاملين سوف يستمرون في إضراباتهم. في كلمات أخرى تمثل مخاطر الأعمال تلك المخاطر الخاصة بأن المنشأة سوف تفشل في الوفاء بأهدافها. وبهدف تدنية تلك المخاطر وأخذ ميزة الفرص الأخرى التي يتم عرضها في ظل الاقتصاد المتنافس. فإن متخذي القرارات على سبيل المثال المديرين المسئولين التنفيذيين قد يطلبون معلومات ملائمة وقابلة للاعتماد عليها وفي توقيت ملائم. وبالمثل يطلب المستثمرون معلومات مفيدة من أجل اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق باستثماراتهم. وعادة ما يساعد المهنيين على سبيل المثال المحاسبين والمراجعين وموردو خدمات التأكد من المعلومات في الوفاء بتلك الاحتياجات.

وعموماً تتسم البيئة التي تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية الحديثة بدرجة كبيرة من التعقيد ، وكلما أصبح المجتمع معقداً كلما زاد احتمال إمداد متخذي القرار بمعلومات لا يمكن الاعتماد عليها وهناك عديد من الأسباب أو الظروف البيئية التي تخلق حاجة المستخدمين للمعلومات الملائمة وذات المصداقية التي تخضع لمراجعة مهنيين خبراء هي:

صعوبة التوصل للمعلومات مباشرة ، التحيز والدوافع الشخصية المعد المعلومات وتعارض المصلحة ، الحجم الكبير للبيانات وعواقبها بالإضافة إلي تعقد عمليات التبادل والمعاملات والأحداث المؤثرة.

١- صعوبة التوصل إلي المعلومات مباشرة أو التباعد Remoteness

هناك صعوبة بل المستحيل أن يتوافر لدى متخذ القرار أمكانية كبيرة للتوصل للمعلومات بشكل مباشر عن المنشأة والتي يتم التعامل معها ، ولذلك يتم الاعتماد على المعلومات التي يقدمها الغير ، وعندما يتم الحصول على مثل تلك المعلومات يزداد احتمال وجود تحريف متعمد أو غير متعمد بها.

فمتخذي القرارات عادة ما يكونوا منفصلين عن شركاء العمل الحاليين أو المرتقبين ليس فقط بسبب نقص الخبرة وإنما أيضاً لبعد المسافة والوقت.فقد لا يكون المستثمرون قادرين على زيارة المواقع البعيدة لفحص ومراجعة استثماراتهم. فهم عادة ما يحتاجون إلي تشغيل مهنيين طوال الوقت لأداء العمل الذي لا يمكنهم القيام به بأنفسهم.

٢- التحيز والدوافع الشخصية لمعدي المعلومات وتعارض المصلحة

Conflicts of interest

عندما يتم الحصول على أية معلومات من شخص لا تتفق الأهداف التي يسعى إلي تحقيقها مع أهداف متخذ القرار ، يمكن أن يتم إعداد المعلومات على نحو متحيز لصالح من يعدها. حيث يمكن أن يتم إعداد المعلومات على نحو متحيز لصالح من يعدها.

وقد يتمثل السبب في ذلك إلي وجود تفاؤل صادق عن الأحداث المستقبلية أو نشر تصور متعمد للتأثير على المستخدمين من جانب ، وفي كافة الأحوال ستكون النتيجة وجود تحريف في المعلومات. على سبيل المثال عند اتخاذ قرار الإقراض بناء على القوائم المالية للشركة المقترضة سيوجد احتمال كبير لقيامها بالتلاعب في القوائم المالية لزيادة فرص الحصول على القرض وقد يتمثل التحريف في إدراج قيم غير صحيحة أو عدم الإفصاح الكامل عن المعلومات.

وعادة ما يحصل متخذي القرار على معلوماتهم من الشركة ذاتها، وحيث أن المصدر الرئيسي للمعلومات هي الشركة ذاتها يتولد حافز لدى إداراتها في جعل أعمالها أو خدماتها تبدو بشكل أفضل على خلاف مما هو في الواقع. فقد يستفيد معدي أو مصدري المعلومات المالية (المديرين أو المحاسبين أو أي أعضاء يعملون بالشركة) عن طريق أعطاء معلومات مضللة أو مزيفة أو

متفائلة بشكل مبالغ فيه. وقد أصبح تعارض المصلحة بين معدي ومستخدمي المعلومات أمراً حقيقياً الأمر الذي من شأنه قد يولد شك طبيعي من جانب المستخدمين. ولذلك فهم يعتمدون على مهنيين مستقلين موضوعيين لإضفاء المصداقية على تلك المعلومات.

الحجم الهائل للبيانات وعواقبها Consequences

مع زيادة حجم المنشآت وتزايد عدد العمليات المالية التي تقوم بها، ترتب على ذلك زيادة احتمال التسجيل غير الصحيح في السجلات والدفاتر، وربما إخفاء قدر كبير من المعلومات. ولاشك أنه إذا كان هناك إعداد كبيرة من التحريفات التي تتسم بصغر القيمة فإنها عند تجميعها ستمثل مبلغ كبير القيمة في النهاية.

بصفة عامة يمكن أن تتضمن القرارات استثمارات جوهرية للموارد. ولذلك فإن النتائج تكون هامة للغاية للدرجة التي معها تم التأكد على حتمية الحصول على معلومات قابلة للاعتماد عليها والتحقق منها عن طريق مهنيين لديهم إلمام وخبره كافية. ولاشك إن وجود مظهراً أخر للتعقيد يتمثل في وجود مخاطر المعلومات والتي تعرف بأنها عبارة عن الاحتمال الخاص بأن المعلومات التي يتم تشغيلها قد تكون مزيفة أو مضللة ويؤدي زيادة المعاملات إلي زيادة احتمال مخاطر المعلومات.

التعقيد Complexity

تتسم عمليات التبادل والأحداث في الاقتصاد وفيما بين المنشآت بالضخامة وغالباً بالتعقيد الشديد وبالتالي فقد أصبح الأمر أكثر صعوبة في تسجيل تلك المعاملات على نحو ملائم. على سبيل المثال فإن المعالجة الصحيحة للاستحواذ على منشأة اقتصادية عن طريق منشأة أخرى تتسم بالصعوبة حيث أنها تتضمن العديد من المشكلات المحاسبية. ومن الأمثلة الأخرى الإيضاح

الملائم عن الأدوات المالية المشتقة **Derivative Securities** وأنشطة التحوط **Hedging Activities** .

ولاشك أن المستثمرين وغيرهم من متخذي القرارات الآخرين ليس لديهم نفس المستوى من الخبرة التي للمراجعين عند التعامل مع مثل تلك المعاملات المعقدة ، كما أنهم غير مدربين على جمع وإعداد وتلخيص المعلومات التشغيلية بأنفسهم ، ولذلك فهم يحتاجون إلي خدمات موردي التأكد من تلك المعلومات لجعلها أكثر قابلية للفهم لأغراض عملية اتخاذ قراراتهم.

لا شك تلك الصعوبات تؤدي إلي تعاظم مخاطر المعلومات ، وقد يتوصل كل من مديري المنشآت الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية إلي نتيجة مؤداها ضرورة التعامل مع تلك المخاطر والحد منها. ولا يتحقق ذلك إلا عن طريق قيام أحد المراجعين المستقلين بمراجعة تلك المعلومات المالية وعادة يتم الاتفاق معه عن طريق مساهمي وإدارة الشركة لتوفير تأكد معقول للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

ولا شك أن التصديق على تلك القوائم المالية على نحو غير صحيح من قبل المراجع يترتب عليه مخاطر مواجهة المراجع لاحتمال مقاضاته عن طريق كل من المستخدمين والإدارة. وعادة ما يقاضي المستخدمين المراجع على أساس مسئوليته المهنية عن توفير تأكد معقول عن إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

كما يمكن للمستخدمين مقاضاة الإدارة أيضاً في ذات الوقت، وبالتبعية تقوم الإدارة بمقاضاة المراجع باعتباره وكيلاً عن الشركة لتوفير تأكد عن مدى الاعتماد على القوائم المالية، ومن هنا يمكن القول بأن المراجع يتحمل مسئولية قانونية ضخمة سواء أمام العميل أو الطرف الثالث.

وعملياً فقد أوضحت الممارسة تعاظم دور المراجع وزيادة الاعتماد عليه لتخفيض مخاطر المعلومات. وفي حالات عديدة توجد قواعد تنظيمية قانونية تتطلب أن تتم المراجعة عن طريق منشآت محاسبة عامة معتمدة ، حيث يتطلب من كافة الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية أن تقوم بتعيين مراجع لمراجعة قوائمها المالية. كما تتطلب أيضاً البنوك والمقرضين إجراء مراجعات على الشركات التي حصلت على قروض أو تسهيلات معينة سواء بشكل سنوي أو دوري.

وعموماً فإن مهنة المحاسبة العامة أو المراجعة الحيادية قد تعاظم دورها استجابة أو تلبيه للحاجة إلي الفحص الحيادي للقوائم المالية. ولتقديم تلك الخدمة يسعى المراجع بشكل موضوعي ومستقل إلي جمع أدلة الإثبات المتعلقة بالتأكيدات. وتقيمها ثم مقارنة تلك التأكيدات مع المعايير المقررة (وغالباً ما تتمثل في المبادئ أو المعايير المتعارف عليها) ، تمهيداً للحكم عما إذا كانت تلك التأكيدات قد عرضت بعدالة. وإن أدلة الإثبات تمثل الأساس المناسب للتعبير عن رأي المراجع في تقرير المراجعة كاتصال من شأنه توفير مصداقية على تلك التأكيدات.

فعملية المراجعة تهدف إلي إضفاء المصداقية على المعلومات، إن إضفاء تلك المصداقية على المعلومات يشار إليها بالتأكد **Assurance** ، وعندما يتم توفير التأكد لتأكيدات محددة يتم عملها عن طريق الإدارة (عادة على المعلومات المالية) غالباً ما يشار إلي التأكد الذي يتم توفيره بمصطلح التصديق وإبداء الرأي **Attestation** . وعندما تكون هناك تأكيدات متضمنة في القوائم المالية لشركة يتم الإشارة إلي التصديق عليها بمصطلح المراجعة **Auditing** .

٣/١/١ قيمة مهام المراجعة وخدمات التأكد

Value of Audit and Assurance services

يصف الشكل رقم (١/١) سلسلة قيمة عمل المحاسب ، حيث يوفر المحاسبون منظومة واسعة من الخدمات التي تساعد متخذي القرار. إن فهم سلسلة القيمة هذه قد يساعد على فهم قيمة عملية المراجعة وخدمات التأكد. و يمكن أن يتم وصف الخطوات المرتبطة بسلسلة قيمة المحاسب على النحو التالي:

١- تصوير أحداث الأعمال في شكل أو نمط من البيانات

Capturing business events in the from of data

تعبر تلك المرحلة عن مهمة أو وظيفة نظام المعلومات والاتصال المحاسبي. بالإضافة لذلك فإن كثير من وظيفة ضوابط الرقابة الداخلية عند ذلك المستوى تتمثل في التأكد من أن البيانات المحاسبية تعتبر دقيقة. في ظل تلك الخطوة الأولية على سبيل المثال قد تكون البيانات مدخلات تتعلق بمعاملات المخزون.

٢- توصيل الصورة الإجمالية بنزاهة وموضوعية

Communicating the total picture with integrity and Objectivity

تتمثل تلك الخطوة في عملية تطوير القوائم المالية والمعلومات الأخرى التي قد يتم التقرير عنها للإدارة أو مجلس الإدارة أو الدائنين والمستثمرين

الخارجيين. وقد يتم إبراز تلك المرحلة الثانية عن طريق تطوير قوائم مالية تقرر عن المخزون والمعاملات الأخرى.

٣- تحويل المعلومات المعقدة إلي معرفة

Transforming complex information into knowledge

تتمثل تلك الخطوة في عملية توفير سياق للمعلومات وجعلها قابلة للاستخدام . وكمثال على تلك الخطوة الثالثة تحديد أن الشركة تقوم بدوران مخزونها أربعة مرات في السنة. مع ذلك فتلك المعلومات لا تعتبر نافعة تماماً بدون سياق الشركة وصناعاتها ومنافسيها. إن القيمة الجوهرية يتم إضافتها عن طريق وضع تحديد ذو معرفة عن كيف سيتم استخدام المعلومات.

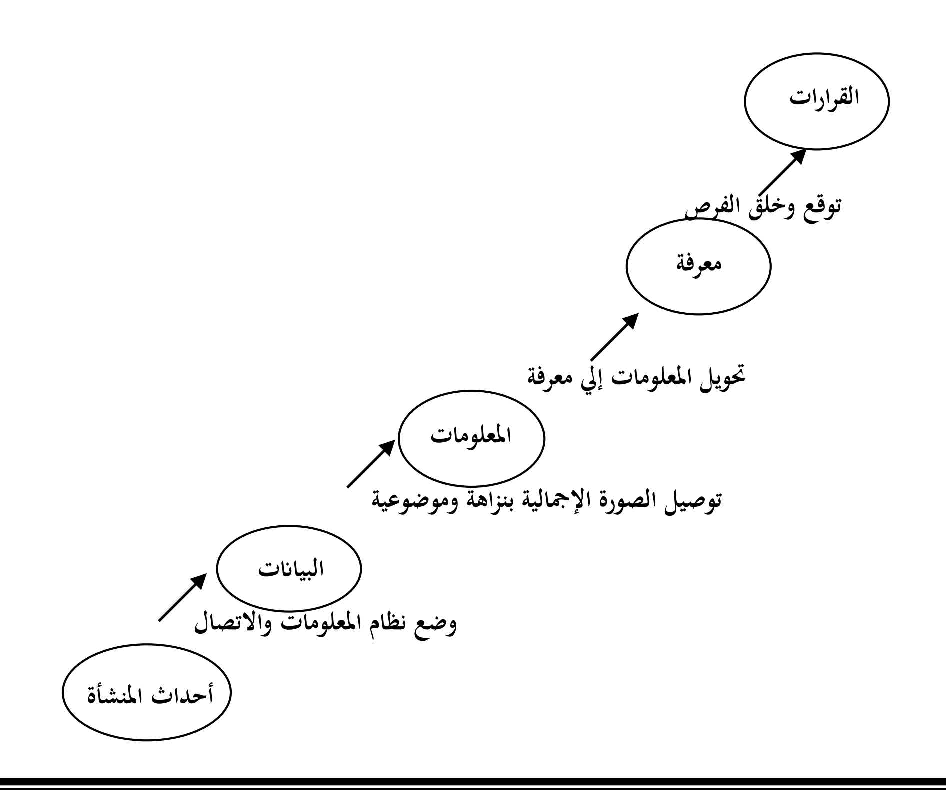
توقع وخلق الفرص

Anticipating and Creating Opportunities

إذا ما دورت الشركة مخزونها بمعدل أربعة مرات في السنة وكان ذلك بطيئاً مقارنة بالصناعة. من ثم فإن السؤال التالي يصبح في تحديد كيف يمكن زيادة دوران المخزون. تلك الخطوة قد تتضمن تحديد المخزون بطئ الحركة وتحديد الاستراتيجية الخاصة ببيع ذلك المخزون.

شكل رقم (١/١)

سلسلة القيمة للمحاسب



اتخاذ القرار Decision Making

تقوم الإدارة باتخاذ قرار نهائي في مسار العمل الذي من شأنه يحسن إدارة المخزون. ويجب أن تقوم الإدارة بعملية إدارة المبيعات وتيار المخزون بهدف تحسين دوران المخزون.

إن دور عمليات مراجعة القوائم المالية تتمثل في توفير تأكد معقول **Reasonable Assurance** بأن المعلومات المعروفة في القوائم المالية التي يتم أعدادها طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها قد تم عرضها بعدالة في كافة النواحي الهامة. إن القوائم المالية التي تتضمن التحريفات المادية غالباً ما تؤدي إلي قرارات غير جيدة. على سبيل المثال فإن المستثمرين في شركة **World Com** قد اتخذوا قرارات استثمارية تأسيساً على المعلومات التي لم تعكس بدقة ربحية الشركة القائمة. وعندما تم تصحيح تلك المعلومات فإن سعر السهم هبط وتدهور كما فقد المستثمرون بلايين الدولارات. ولا شك أن قيمة وجود معلومات صحيحة مع المستثمرين له أثر جوهري هام. حيث أن تلك القيمة غير مقصورة على المستثمرين الخارجيين. فكثير من المديرين يعتمدون على المعلومات المراجعة **Audited Information** للوفاء بدورهم في تقييم أداء الإدارة وإرشاد الشركة. إن الإدارة تحتاج إلي معلومات قابلة للاعتماد عليها لاتخاذ القرارات اليومية. وبدون وجود معلومات يتم عرضها بعدالة فإن القرارات التي يتم اتخاذها عن طريق هؤلاء الأعضاء من الإدارة تكون مشوهه بشكل جوهري.

إن المعلومات القابلة للاعتماد عليها تمثل أساس كثير من القرارات. ويتمثل الغرض من عملية المراجعة **an Audit** في توفير تأكد بأن المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرار يمكن الاعتماد عليها. وبدون إجراء عمليات المراجعة فإن الجهات الخارجية التي تستخدم المعلومات المقدمة عن طريق الإدارة قد لا تكون أساس كاف على ضوئه يتم اتخاذ القرارات الهامة. إن قيمة معلومات كل خطوة بعالية في سلسلة القيمة تعتمد بشكل كبير على مصداقية المعلومات.

بالإضـافة لـذلك فـإن المراجعـون الـداخليون **Internal Auditors** يـوفرون مجموعـة مـن الخـدمات فـي سلسـلة القيمـة. علـى سـبيل المثـال فإنهـا قد يقومـوا باختبـار ضـوابط الرقابـة الداخليـة ويـؤدون إجـراءات أخـرى بهـدف تـوفير تأكـد بخصـوص دقة المعلومات القائمة المستخدمة عن طريق الإدارة. بالإضـافة لذلك فقد يقوموا بأداء مراجعات تشغيلية تستخدم تلك المعلومـات الناتجـة من النظـام المحاسـبي المـدمج مـع معرفـة الأعمـال والصـناعة بهـدف التوصـية بتحسـينات تشـغيلية.و تسـاعد تلـك المراجعـة التشـغيلية الإدارة فـي تحديـد الفـرص الخاصـة بتحسين الربحية أو تخفيض مخاطر السيولة أو الإعسار.

وهنـاك خـدمات تأكـد أخـرى **Other Assurance Services** تهـدف أيضـاً إلـي تـوفير معلومـات ذات قيمـة كبيـرة لمسـتخدمي القـرار. فعلـى الـرغم مـن أن خدمة إعداد وتجميع **Compilation Serutces** القـوائم الماليـة لا تـوفر أي تأكـد عـن مصـداقية المعلومـات القائمـة إلا أنهـا عـادة مـا تـوفر معلومـات لمسـتخدمي القـرار التـي قـد لا توجـد لـديهم نظيرهـا. كمـا تضـيف خدمـة الفحـص **Review Service** بعـض المصـداقية للمعلومـات القائمـة (تأكـد سـلبي فـي مقابـل التأكـد المعقـول) . أن ذلـك المسـتوى مـن المصـداقية تفيـد متخـذي القـرار عنـد تكلفـة معقولــة. إن خدمــة مثــل وجهــه نظــر أداء المحاســب العــام المعتمــد **CPA Performance** تهـدف إلـي تزويـد متخـذي القـرار بمعلومـات أضـافية ملائمـة بخلاف ما لديهم. كما أن خدمة مثل خدمة المحاسب العام المعتمد الخاصة بتقييم المخــاطر تتسـم بأنهـا ذات طبيعـة استشـارية **CPA Risk Advisory** تسـاعد متخذي القرار في فهم المخاطر المرتبطة بفرص أعمال متعددة. تـوفر كل من تلك الخدمات قيمة لمتخذ القرار عن طريق توفير مزيد من المعلومـات الملائمـة والقابلة للاعتماد عليها.

٢/١ الاختلافات بين المراجعة والتصديق وخدمات التأكد

Differences Among Audits, Assurance services

١/٢/١ تعريف خدمات التأكد وخصائصها

The Definition of Assurance Services

عرفت أحدى اللجان التي شكلها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين باسم اللجنة الخاصة عن خدمات التأكد **Assurance Services** تلك الخدمات على أنها تمثل:

تلك الخدمات المهنية المستقلة التي تحسن من جودة المعلومات وسياق تلك المعلومات لأغراض متخذي القرار.

Independent Professional services that improve the quality of information or it's context, for decision makers"

وقد عرفتها المعايير الدولية للمراجعة بأنها ارتباط التأكد الذي خلاله يقوم المحاسب المهني بتقييم موضوع معين الذي يعتبر مسئولية طرف أخر باستخدام معايير مناسبة مقررة من أجل التعبير عن استنتاج معين يزود المستخدمين المستهدفين بمستوى معين من التأكد عن ذلك الموضوع محل الارتباط.

"One in which the professional accountant evaluates subject matter, which is the responsibility of another party using identified suitable criteria, to express.

A conclusion that provides the intended users with a level of assurance a bout the subject matter."

باستقراء التعريفين السابقين يتضح عدم وجود اختلاف فيما بين المفهومين.

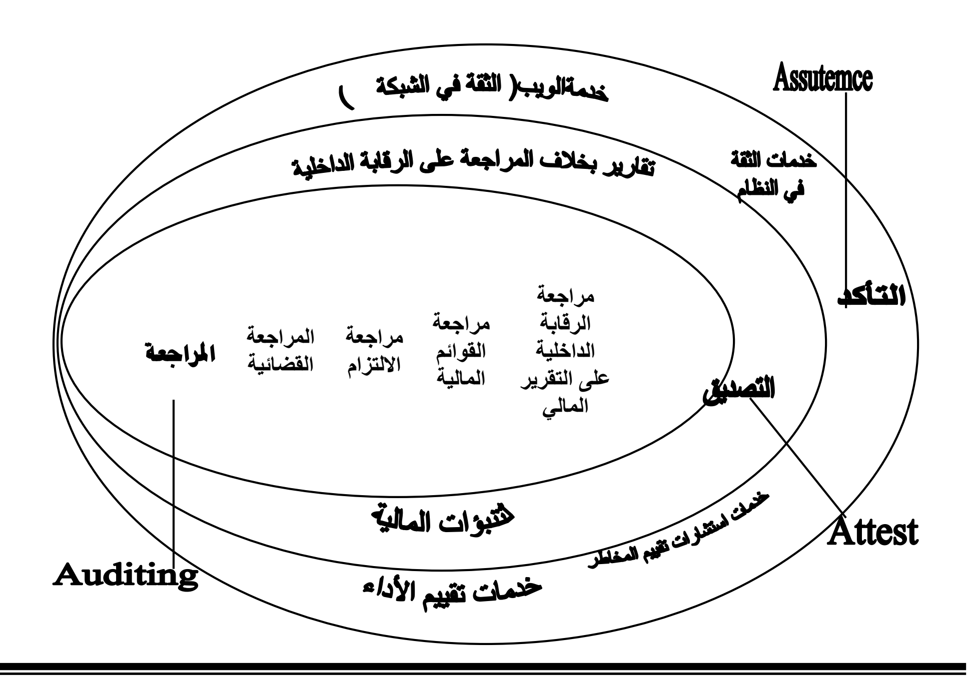
وبوجه عام فإن مصطلح خدمات التأكد يتضمن مراجعات **Audits** القوائم المالية وكافة خدمات التصديق **Attestation Services** الأخرى، كما أنها تتسم بالشمول والمدى الواسع لخدمات أكثر. يوضح الشكل رقم (٢/١) المدى الواسع لخدمات التأكد مقارنة بالمراجعة وخدمات التصديق.

كما يوضح الشكل رقم (٣/١) أن خدمات التأكد تتضمن مراجعات القوائم المالية بالإضافة إلي خدمات التصديق فضلاً عن خدمات أخرى يقدمها المحاسب الممارس.

إن خدمات التصديق **Attestation Services** مقصورة على تلك الخدمات التي تتضمن إصدار تقرير عملية اختبار **An Examination** أو فحص محدود **Review** أو تقرير إجراءات متفق عليها **Agreed- Upon procedures** عن موضوع الارتباط **Subject Matter** أو تأكيد معين **An Assertion** على الموضوع **Subject Matter** الذي يعتبر مسئولية طرف أخر. وفي ظل ارتباط التصديق يتعين على المحاسب الممارس أن يقوم بتقييم موضوع الارتباط باستخدام معايير مناسبة أو معقولة **Suitable or Reasonable Criteria .**

شكل رقم (٢/١)

العلاقة بين خدمات المراجعة والتصديق والتأكد



شكل رقم (٣/١)

العلاقة بين خدمات التأكد وخدمات التصديق



فخدمات التأكد تمتد لأبعد من خدمات التصديق . وهي قد تتضمن تحليل البيانات أو وضعها في نمط معين لتسهيل عملية اتخاذ القرار. على سبيل المثال فقد يجمع المحاسب العام المعتمد المعلومات التي يتم النظر إليها بوجه عام على أنها ملائمة لقرار محدد ويتم تجميعها للمستخدم . وقد يوفر المحاسب العام المعتمد أيضاً تأكد بأن المستخدم لديه مجموعة كاملة من المعلومات التي عن طريقها يتم اتخاذ القرار . وفي ظل ارتباط التأكد قد يتم إصدار أو لا يتم إصدار التقرير. وإذا ما صدر التقرير يمكن أن يصدر شفوياً أو

أي في شكل أخر ملائم . يلخص الشكل رقم (٤/١) الخصائص المختارة للأنواع المختلفة لارتباطات التأكد.

شكل رقم (٤/١) الخصائص المختارة لخدمات التأكد

	خدمات التأكد		
	خدمات التأكد التي تعتبر خدمات للتصديق		
	قوائم مالية تاريخية معلومات مرتبطة	معلومات أخرى بخلاف القوائم	خدمات تصديق أخرى
المصدر الرئيسي للمعايير	معايير المراجعة معايير الفحص	- المالية التاريخية - معايير التصديق	معـايير الأداء العـام لـدليل السـلوك المهنـي (القاعدة رقم ٢٠١)
الطبيعة	توفير تأكد على إمكانية الاعتماد علـى معلومـات القـوائم الماليـة	تـوفير تأكـد عـن أمكانيـة الاعتمـاد علـى الموضـوع والـذي يعتبر مسئولية طرف	خدمات مهنية مستقلة من شأنها تحسين جودة المعلومات أو سياقها لأغراض متخذي القرار.
أشكال الارتباطات	- مراجعة - فحص - إجراءات متفق عليها	- اختيار - فحص محدود - إجراءات متفق عليها	ليس هناك أنماط محددة تم تطويرها بهدف أن تكون مرنة.
شكل التقرير	مكتوب	مكتوب	أي نمط معقول للاتصال
نوع الاستنتاج	إمكانية الاعتماد على المعلومات.	إمكانية الاعتماد على المعلومات.	قـد تكـون إمكانيـة الاعتمـاد علـى المعلومـات ولكنهـا قـد تـدرس مفهـوم أوسـع علـى سـبيل المثال ملائمة القرار.
هل الاستقلالية مطلوبة؟	نعم	نعم	نعم

٣/١ خدمات التأكد وخدمات ذات الصلة وخدمات بخلاف التأكد

Assurance Services vs. Non assurance services

من الأهمية بمكان تفهم العلاقة بين المدى الواسع للخدمات الذي يقدمه المحاسبون القانونيون المعتمدون[1] CPAs (أو المحاسبين القانونيين) ، حيث عادة ما يتم تطبيق معايير مهنية مختلفة على كل نوع من تلك الخدمات . لتوضيح ذلك يبين الشكل الإيضاحي رقم (٥/١) المدى الشامل للخدمات التي يمكن يقدمها هؤلاء المحاسبون سواء خدمات التأكد أو خدمات بخلاف التأكد والعلاقة المرتبطة بتلك الخدمات ببعضها البعض.

ويوضح ذلك الشكل أيضاً خدمات التأكد التي تتضمن خدمات التصديق بالإضافة إلي خدمات بخلاف التأكد التي تتضمن الخدمات الضريبية وخدمات الاستشارات الإدارية وفحص الغش وما إلي ذلك .

بصفه عامة يوجد مدى واسع من خدمات التأكد تتضمن أي مزيج من الأتي :

- ارتباطات تهدف إلي إعداد تقرير عن مدى واسع من الموضوعات محل التأكد التي تعطي معلومات مالية وغير مالية.
- ارتباطات تهدف إلي توفير مستويات تأكيد مرتفعة أو متوسطة.

---

[1] **قد يشير مصطلح المحاسب العام المعتمد Certified Public Accountant (CPA) إلي المراجع Auditor وهو يعني الشخص الذي يتحمل المسئولية النهائية عن اعتماد التقرير الذي يقدمه عن خدمة المراجعة المهنية المقدمة ، وفي تلك الحالة قد تشير كلمة المراجع الذي تنصب مهمته على مراجعة القوائم المالية إلي مصطلح مراقب الحسابات المستخدم في التشريعات القانونية المصرية ، أما عند الإشارة للخدمات الأخرى ذات الصلة بالمراجعة (فحص محدود على سبيل المثال) فإن كلمة مراجع لا تعني بالضرورة أن من يقوم بتقديم تلك الخدمات هو مراقب الحسابات ، ولذلك فعادة ما تستخدم معايير المحاسبة الأمريكية أو الدولية مصطلح المحاسب الممارس Practitioner، وعموماً يستخدم مصطلح مراجع في ظل معظم الارتباطات في ضوء معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها على الرغم من أن مصطلح المحاسب يستخدم للفحص الدوري Interim review بالإضافة إلي أرتباطات الإجراءات المتفق عليها Agreed – Upon Procedure . كما يستخدم مصطلح المحاسب أيضاً لارتباطات فحص وتجميع القوائم المالية للشركات غير العامة. أما مصطلح الممارس فهو ذلك المصطلح المستخدم في معايير التصديق وفي معظم خدمات التأكد الأخرى . لتجنب التشويش والارتباط بين تلك المصطلحات يتم استخدام المصطلح الأكثر عمومية في الفصول التالية وهو مصطلح محاسب قانوني معتمد CPAS. لمزيد من التفصيل يراجع :– د. أمين السيد أحمد لطفي ، كيف تراجع منشأة، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٩٥.**

شكل بياني رقم (٥/١)

العلاقة بين خدمات التأكد (والتصديق) وخدمات بخلاف التأكد

خدمات بخلاف التأكد	خدمات التأكد
الخدمات الضريبية - خدمات الاستشارات الإدارية - فحص الغش - استشارات تكنولوجيا المعلومات. - خدمات أخرى (إمساك السجلات)	- مراجعة القوائم المالية. - فحص الرقابة الداخلية. - خدمات الثقة في الويب أو النظم. - فحص القوائم المالية والمعلومات الأخرى. - ارتباطات إجراءات متفق عليها. - خدمات العناية بالصحة. - خدمات تطوير الأداء. - خدمات استشارات إدارة المخاطر.

- ارتباطات بإبداء الرأي (التصديق) والتقرير المباشر.

ولا تعتبر كافة الارتباطات المؤداة عن طريق المحاسبين المهنيين ارتباطات بمهام التأكد ، وهذا لا يعني أن المحاسبين المهنيين لا يتعهدون بمثل تلك الارتباطات .

كما تتضمن الارتباطات الأخرى التي تؤدي كثيراً عن طريق المحاسبين المهنيين والتي لن تعتبر من ارتباطات التأكد ما يلي :

- الإجراءات المتفق عليها.
- إعداد المعلومات المالية الأخرى .

- إعـداد الإقـرارات الضـريبية ، حيـث لـن يـتم التعبيـر عـن أي رأي بالإضافة إلي خدمة الاستشارات الضريبية.
- الاستشارات الإدارية.
- خدمات استشارية أخرى.

الإجراءات المتفق عليها Agreed – Upon Procedures

لا تعتبر الإجراءات المتفق عليها من الارتباطات بمهام التأكد حيث أنـه فـي ظل الإجراءات المتفق عليها يحدد الطرف الداخل في الارتبـاط أو المحاسب المهنـي أو المستخدم المستهدف الإجراءات التي يتعين إتباعها ، ويوفر المحاسب المهنـي تقرير بالنتـائج المكتشـفة كنتيجـة للقيـام بتلـك الإجـراءات . بينمـا يقـوم المسـتخدم المسـتهدف للتقرير باستنتاج بعض التأكيدات من التقرير بالنتـائج المكتشـفة ، لذلك فهذا الارتبـاط لا يهدف إلي توفير ذلك حيث لا يعبر المحاسب المهنـئ عن استنتاج يوفر مستوى معين من التأكيد . فالمستخدم المستهدف يقوم بتقييم الإجراءات والنتائج ويتوصل إلي استنتاجاته ، ومـع ذلـك فقد يقـوم المحاسـب المهنـي بـالتعبير عن رأي يـوفر مسـتوى معين للتأكيد. حيث في رأي المحاسب المهني فإن الإجـراءات المتفق عليهـا التـي يتم أدائهـا تعتبـر ملائمـة لتـدعيم التعبيـر عن رأي معين الـذي يـوفر مسـتوى معين مـن التأكيد على موضوع معين. ويتمثل هدف المحاسب المهنـي فـي القيـام بـذلك وبعدها يصبح الارتباط بمثابة ارتباط بخدمة التأكد والتـي يتم الحكم عليهـا عن طريق ذلك المعيار.

الخدمات الضريبية Tax Services

تمثـل الخـدمات الضـريبية جانبـاً هامـاً مـن إجمـالي الخـدمات التـي تقدمها مكاتـب وشركات المراجعة، خاصـة وأن هذه الخـدمات تكـون علـى علاقـة مباشـرة بالبيانـات المحاسبية، وهذه الخدمات الضريبية تتراوح عادة ما بين إعداد الإقـرارات الضـريبية بكافـة أنواعهـا إلـي خـدمات التخطـيط والفحـص الضـريبي **Tax Advice & Tax**

Planning Services ، وهنـاك بعـض شـركات المراجعـة وبعـض المـراجعين القانونيين ممن تخصصوا في هذه الخدمة لدرجة أنها قد أصبحت تمثل الجزء الأكبر من مجموعة ما يقدمونه من خدمات، ونظراً لأهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة خاصة بمسئوليات وممارسة الخدمات الضريبية **Committee on Responsibilities & Tax Practice** ، وقد صدر عنها عدة ايضاحات تعرف وتحدد مسئوليات المحاسب القانوني عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات.

خدمات الاستشارات الإدارية
Management Advisory Services (MAS)

نظراً لخبرة المراجع القانوني نتيجة مراجعة عملائه المختلفين فضلاً عن خبرته في تصميم النظم المحاسبية وتفسير وتحليل البيانات المالية، فقد ترتب على ذلك زيادة الطلب على خدمات هذا المراجع في مجال الاستشارات الإدارية **MAS** على نحو مستمر. وتشمل هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين وتطوير النظم الموجودة حالياً، وتصميم النظم المحاسبية، وفي بعض الأحيان مساعدة عملائه في الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة تأهيلاً عالياً.

ويشجع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذا النوع من الخدمات طالما أنها تتسق مع قدرة المراجع المهنية ومسئولياته وآداب وسلوك المهنة، إلا أنه ليس من المتوقع أن يحصل على تدريب فني كمستشار للإدارة. وعادة ما توجد الكفاءات اللازمة لتقديم هذا النوع من الخدمات- فقط- بشركات المراجعة الكبيرة، كما أن هذه الكفاءة قد تتكون من بعض المهارات المدربة في مجالات أخرى بخرف المحاسبة، مثل تطبيقات الكومبيوتر أو الإدارة. ولأن طبيعة بعض هذه الخدمات الاستشارية قد تكون مختلفة جداً عن مجال المراجعة أو

المحاسبة، فإن العاملين في مجال الخدمات الاستشارية ربما يكون اتصالهم قليل أو منعدم بالعاملين في مجال المراجعة أو الضرائب أو الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة بنفس شركة المراجعة.

وقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (**AICPA**) لجنة أسماها لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية **Management Advisory Services Executive Committee** لتوفير التدعيم الفني وإرشاد القائمين بتلك الخدمات.

وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذه الخدمات الاستشارية على أنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلي تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له ومما يحقق أهداف التنظيم. وتتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية:

- نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم.

- القيام ببعض الدراسات الخاصة (مثل دراسة نظام الرقابة المحاسبية والإدارية الداخلية) وإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها.

- تقييم أو بالأحرى إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والطرق والعلاقات التنظيمية.

- تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة الجدية للعميل.

ونظراً لأن طبيعة خدمات الاستشارات الإدارية تجعل من المحاسب يلعب دور المدافع أو المؤيد عن عميله، مما قد يترتب عليه التضحية بقدر من الموضوعية المطلوبة من المحاسب، خاصة وأنه سيؤدي أيضاً خدمة المراجعة لنفس العميل، فقد أدى ذلك إلي تعرض مهنة المحاسبة إلي النقد في السنوات الأخيرة من قبل بعض أعضاء الكونجرس في الولايات المتحدة وغيرهم، ممن

يشعرون بأنه من غير الممكن تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء والمحافظة في نفس الوقت على استقلالهم وحيادهم، ولهذا السبب وغيره من الأسباب فقد بدأت لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية في تعريف دور المحاسب في تقديم الخدمات الاستشارية بشكل أكثر وضوحاً ودقة، ونتيجة لهذه الجهود صدرت عدة نشرات متتالية- وحتى تاريخه- بالمعايير التي تحكم ممارسة هذه الخدمات الاستشارية، وتساعد المحاسب على التمسك بالمعايير التي تحكم ممارسة هذه الخدمات الاستشارية، وتساعد المحاسب على التمسك بالمعايير العامة والفنية لمهنة المحاسبة.

وتهدف النشرة الأولي من هذه الإيضاحات إلي وضع التعريفات الأساسية والمعايير اللازمة لممارسة هذه الخدمات الاستشارية للإدارة، فبالإضافة إلي تعريف ممارسة الخدمات الاستشارية الإدارية (**MAS Practitioner**) على أنه أي عضو بالمجمع يمارس مهنة محاسب قانوني ويقدم خدمة الاستشارات الإدارية للعملاء لحسابه الخاص أو لحساب عضو آخر يتضح أن ذلك الإيضاح قد فرق بين التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية (**MAS Engagement**) وتأدية هذه الخدمات في نصح أو مشورة (**AS Consultation**) حيث تمثل النوع الأول من الخدمات فيما يعرف بالمدخل التحليلي (**An Analytical Approach**) والذي يتضمن عادة مجهوداً أكثر من المجهود غير الرسمي. أما النوع الثاني فغالباً ما يطلق عليه النصح غير الرسمي **Informal Advice** ، وهو عبارة عن نصح غير مقصود أو مستهدف يؤديه المراجع أثناء تقديمه الخدمات الأخرى ، كما أنه لا يتم وفقاً لذلك المدخل التحليلي، الذي يتمثل في النقاط التالية:

١- التحقق من الحقائق والظروف المحيطة بعملية التعاقد.
٢- تحديد أهداف التعاقد.
٣- تعريف وتحديد مشكلة العميل التي تتعلق بتحسين النظم والإجراءات.

٤- تحديد وتقييم الحلول الممكنة لمشاكل العميل.

٥- تقديم النتائج والتوصيات.

هذا وقد يحث أن تتوقف خدمات المحاسب القانوني الاستشارية عند هذه الخطوة الخامسة، لكن قد يقرر العميل- في بعض الأحيان- الاستمرار في تنفيذ واحد من الحلول المقدمة بواسطة المراجع القانوني، وفي هذه الحالة يتطلب الأمر إتباع الخطوات الإضافية التالية:

٦- تخطيط جدولة الاختيارات أو السلوك اللازم لتحقيق النتائج المرغوبة.

٧- توجيه وتوفير المساعدة الفنية لتنفيذ الاقتراحات وتحقيق الحلول المفيدة لمشاكل العميل.

وقد أصدرت لجنة الخدمات الاستشارية تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية في مجموعتين ، المعايير العامة (**General Standards**) والمعايير الفنية (**Technical Standards**) ، وتطبق المعايير العامة على كل من التعاقد على الخدمات الاستشارية، ومجرد تقديم الخدمات الاستشارية في شكل نصح أو مشورة. كما أنها تتبع القاعدة ٢٠١ من قواعد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، والتي حددت المعايير العامة لممارسة المحاسبة القانونية ككل، وتتكون هذه المعايير العامة للخدمات الاستشارية من الأتي:

١- القدرة أو التأهيل المهني (**Professional Competence**) ، فتقديم الخدمة يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي. فالتعاقد على تقديم الخدمات الاستشارية أو مجرد تقديم الخدمات الاستشارية في شكل نصح ومشورة يجب أن يتم بواسطة فرد لديه التدريب المناسب والكافي لمعالجة الموضوع قيد البحث والدراسة.

٢- بذل العناية المهنية المعقولة (**Due Professional Care**) فالممارس يجب عليه أن يبذل العناية الواجبة والمقبولة عند تقديم هذه الخدمات الاستشارية.

٣- الإشراف والتخطيط الملائم والكافي (**Adequate Planning & Supervision**) ، فالمهمة يجب أن تخطط بشكل ملائم، كما أنه يجب أن يتم الإشراف بشكل ملائم وكافي على المساعدين.

٤- كفاية البيانات الملائمة (**Sufficient Relevant Data**) ، فالممارس يجب عليه أن يجمع قدراً كافياً من البيانات الملائمة عن مهمته وبالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لأعداد تقريره.

٥- التنبؤات (**Forecast**) أن عضو مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يجب أن لا يسمح باقتران أسمه بأية توقعات أو تنبوات بعمليات أو صفقات ستقع في المستقبل، بالشكل الذي يوحي أو يدعو إلي الاعتقاد بأن يشهد بصحة أو إمكانية الاعتماد عليها.

أما المعايير الفنية فإنها تطبق في حالة التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية لا تقديم هذه الخدمات في صورة نصح أو مشورة ، كما أنها تندرج تحت القاعدة ٢٠٤ من قواعد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي التي تحكم أو تحدد المعايير الفنية لكافة جوانب مهنة المحاسبة القانونية ، وتتكون هذه المعايير الفنية التي تحكم ممارسة الخدمات الاستشارية من الأتي:

١- دور ممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية **(The Pole of The MAS Practitioner)** ، يجب على ممارس المهنة – في كافة مراحل القيام بمهمة الخدمات الاستشارية أن يتفادى القيام بدور الإدارة، أو أن يأخذ على عاتقة أي دور يمكن أن يؤثر بشكل عكسي على موضوعيته. وبالطبع فإن مثل هذه القاعدة تمثل- ولا شك- حجر الزاوية عند ممارسة تلك الخدمات الاستشارية،

كمـا تسـمح- فيمـا لـو طبقـت بجديـة- للممـارس بـأن يقـدم خـدمات الاستشـارات الإدارية بشكل متزامن ومنسجم مع خدمات المراجعة.

٢- التفـاهم والاتفـاق مـع العميـل (**Understanding With The Client**) ، يجـب أن يحصـل الممـارس علـى اتفـاق شـفهي أو مكتـوب مـن العميـل، بحيـث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

٣- منفعة العميل (**Client Benefit**) ، تعد منفعـة العميـل المتوقعـة مـن أهـم الاعتبـارات عنـد التعاقـد علـى القيـام بمهمـة الخـدمات الاستشـارية، ومـن ثـم فـإن المراجع القانونـي يجـب عليـه- قبـل تنفيذ المهمـة- أن يحـاول تحديـد وتقـدير المنفعـة المتوقع أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات، كما أنـه يجب أخبـار العميـل بأيـة تحفظـات تكـون لـدى المراجـع. فضـلاً عـن هـذا فـإن الممـارس يجـب أن لا يتعهـد بالنتـائج ضـمنياً أو صـراحة، ومـن ثـم يجـب أن يفسـر بوضـوح علـى أنـه مجرد تقديرات.

٤- تبليـغ النتـائج **Communication** ، يجـب تبليـغ العميـل شـفهياً أو كتابـة بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمـة الاستشـارات الإداريـة- فضـلاً عـن كافة التحفظات والعقبات – وبالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرار.

خدمات التأكد والخدمات ذات الصلة : إطار الأداء ومستويات التأكد

تشـير الأدبيـات المهنيـة إلـي وجـود ثلاثـة أنـواع عامـة مـن الخـدمات التـي تـوفر تأكـد **Assurance** هـي المراجعـة والتصـديق بالإضـافة إلـي خـدمات التأكـد . ويـتم استخدام تلك المصـطلحات في كثيـر مـن الأوقـات بشـكل متـرادف حيـث أنهـا علـى المسـتوى العـام فإنهـا تتضـمن نفـس المنهجيـة الخاصـة بتقيـيم دليـل الإثبـات لتحديـد التنـاظر والتطـابق لبعض المعلومات مع مجموعة من المعـايير وإصـدار تقريـر يشـير إلي درجة التناظر والتطابق.

ويتم تقديم تلك الخدمات من خلال مدى أكثر تفصيلاً (المراجعة) إلي مدى أكثر عمومية (التأكد) . ويتسق ذلك العرض مع تطورها التاريخي . حيث تعتبر خدمات المراجعة مجموعة فرعية من خدمات التصديق والتي بدورها تعتبر مجموعة فرعية من خدمات التأكد.

يفرق إطار أداء خدمات التأكد بين عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة بها ، وتتضمن الخدمات ذات الصلة كل من : الفحص المحدود والإجراءات المتفق عليها وإعداد المعلومات المالية. وكما هو موضح في الجدول أدناه فالمراجعة والفحص المحدود يهدفان إلي تمكين المراجع من الحصول على تأكد عال ومتوسط على الترتيب ، وهذه المصطلحات تستخدم للإشارة إلي درجات المقارنة بينهما. أما الإجراءات المتفق عليها وإعداد المعلومات المالية فلا تهدفان إلي التعبير عن رأي تأكد.

	المراجعة	الخدمات ذات الصلة		
طبيعة الخدمة	مراجعة	فحص محدود	إجراءات متفق عليها	إعداد معلومات مالية
درجة التأكد التي يوفرها المراجع	عالية ، ولكن لا تعطي تأكدا تاماً	تأكد متوسط	لا يعطي أي تأكد	لا يعطي أي تأكد
ما يوفره التقرير	تأكد إيجابي	تأكد سلبي	الحقائق المكتشفة من الإجراءات	تحديد المعلومات التي تم إعدادها

لا ينطبق هذا الإطار على الخدمات الأخرى المقدمة من المراجع مثل الضرائب والخبرة الاستشارية والاستشارات المالية والمحاسبية.

مستويات التأكد

يشير مصطلح التأكد في هذا الإطار إلي قناعة المراجع بمدى الاعتماد على تأكيد يعطيه أحد الأطراف ليستخدم بمعرفة طرف آخر.

ومن أجل توفير هذا التأكد يقوم المراجع بتقييم الأدلة المستخلصة من الإجراءات التي نفذها ثم يقوم بعرض ما تم استخلاصه من نتائج. وتتحدد

درجـة القناعـة ، وبالتـالي درجـة التأكـد التـي يعطيهـا المراجـع فـي ضـوء الإجراءات المنفذة والنتائج المستخلصة منها.

و يعطي المراجع في عمليات المراجعة درجة عالية من التأكد (وليس تأكداً مطلقاً) بأن المعلومات محل المراجعة تخلو من أي تحريف هام ومؤثر(ويتم التعبيرعن هذا إيجابياً في تقرير مراقب الحسابات كتأكد معقول).

بينما يعطي المراجع في مهام الفحص المحدود درجة تأكد متوسطة بأن المعلومات محل الفحص المحدود تخلو من أي تحريف هام ومؤثر(ويتم التعبير عن هذا في صورة تأكد سلبي).

في حين يقوم المراجع بالنسبة لمهام الإجراءات المتفق عليها بإصدار تقرير بالحقائق المكتشفة من الإجراءات ولا يعطي أي تأكد وبدلا من ذلك يقوم مستخدمو التقرير أنفسهم بتقييم الإجراءات والنتائج التي تضمنها تقرير المراجع ويقومون بالتوصل إلي استنتاجاتهم الخاصة.

أما في مهام إعداد المعلومات المالية ، فبالرغم من أن مستخدمي المعلومات المالية المعدة يحصلون على بعض الفوائد من أعمال المحاسب إلا أنه لا يوجد أي تأكد يعبر عنه في التقرير (وقد استخدم مصطلح المحاسب بدلا من المراجع للتعبير عن عمل المحاسب المستقل).

المراجعة

تهدف مراجعة القوائم المالية إلي تمكين المراجع من إبداء رأي عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في كل جوانبها الهامة طبقاً لإطار محاسبي محدد . والعبارة المستخدمة لذلك هي "تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة". وينطبق نفس الغرض في حالة مراجعة البيانات والمعلومات المالية المعدة طبقاً لأسس مناسبة.

ويحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية تساعده في التوصل إلي الاستنتاجات التي تمكنه من تكوين رأيه حول القوائم المالية.

يدعم رأي مراقب الحسابات من مصداقية القوائم المالية وذلك بإعطائه درجة عالية (وليست مطلقة) من التأكد . ولا يمكن الوصول إلي التأكد التام لعدة أسباب مثل الحاجة إلي الحكم الشخصي واستخدام الأساليب الاختبارية ، والمحددات التي تحيط بنظم الرقابة الداخلية والمحاسبية، وحقيقة أن أغلب الأدلة المتاحة للمراجع تكون في طبيعتها مقنعة وليست حاسمة.

الخدمات ذات الصلة

الفحص المحدود

يهدف الفحص المحدود للقوائم المالية إلي تمكين المراجع (في ضوء الإجراءات التي لا توفر كل الأدلة التي قد تكون مطلوبة لأعمال المراجعة) من التقرير أنه لم ينم إلي علم المراجع أية تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغي إجراؤها على القوائم المالية. والغرض نفسه ينطبق على الفحص المحدود للبيانات والمعلومات المالية المعدة طبقاً لأسس مناسبة.

تقتصر أعمال الفحص المحدود على الاستفسار من مسئولي المنشأة وتطبيق الإجراءات التحليلية ، والتي تصمم لفحص مدى الثقة في تأكيد من طرف معين ليستخدم بمعرفة طرف آخر. وعلى الرغم من أن الفحص المحدود يشمل تطبيق مهارات وأساليب المراجعة وتجميع الأدلة فإنه لا يتضمن عادة تقييماً للسياسات والقواعد المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية واختبار السجلات والحصول على أدلة المراجعة عن طريق الاستفسار والإطلاع والمصادقات وإعادة الحساب والتي تتم عادة خلال تنفيذ مهمة المراجعة.

على الرغم من محاولة المراجع أن يكون على دراية بالأمور الهامة إلا أن إجراءات الفحص المحدود تجعل الوصول إلي هذا الهدف أقل حدوثاً عنه في

المراجعة ولذلك فإن درجة التأكد الممنوحة تكون أقل في الفحص المحدود عنها في تقرير المراجعة.

الإجراءات المتفق عليها

في أطار مهمة تنفيذ الإجراءات المتفق عليها ، يعين المراجع لتنفيذ تلك الإجراءات التي لها طبيعة إجراءات المراجعة ، والتي أقرتها المنشأة والمراجع وأي طرف ثالث ثم التقرير عن الحقائق المكتشفة ، وعلى الموجه لهم التقرير تكوين استنتاجاتهم من تقرير الحقائق المكتشفة من المراجع. وتجدر الإشارة بأن استخدام التقرير يكون قاصراً على الأطراف التي أقرت الإجراءات المتفق عليها حيث إن الآخرين والذين على غير علم بأسباب هذه الإجراءات قد لا يتفهموا النتائج.

إعداد معلومات مالية

في مهمة إعداد معلومات مالية ، يقوم المحاسب المسئول باستخدام خبراته المحاسبية على عكس الخبرة من المراجعة وذلك لتجميع وتنسيق وتلخيص المعلومات المالية. وهي تكون عادة من تقليص البيانات التفصيلية إلي شكل سهل ومفهوم دون اختبار التأكيدات في هذه المعلومات ولا تسمح الإجراءات المنفذة والمصممة للمحاسب لإبداء رأي على المعلومات المالية. إلا أن مستخدمي المعلومات المالية يحصلون على بعض الفوائد من استخدام المحاسب لخبرته وعنايته المهنية في إعداد المعلومات المالية.

ارتباط المراجع بالمعلومات المالية

يرتبط المراجع بالمعلومات المالية عندما يرفق تقريره على هذه المعلومات أو يوافق على استخدام أسمه في ارتباط مهني. وإذا لم يكن المراجع مرتبطاً بهذه الطريقة ، فلا تقع على عاتقه مسئولية تجاه أي طرف ثالث . وإذا علم المراجع باستخدام أسمه بطريقة غير مناسبة على معلومات مالية ، عليه أن يطلب من الإدارة

عدم الاستمرار في ذلك والتفكير في إجراءات أخرى (إذا تطلب الأمر) مثل إبلاغ أي طرف ثالث معلوم يستخدم المعلومات بعدم أحقية استخدام أسم المراجع مرتبطاً بالمعلومات المالية. وقد يرى المراجع من الضروري اتخاذ إجراءات أخرى مثل الاستعانة باستشارة قانونية.

٤/١ طبيعة المراجعة The Nature of Auditing

يتم عادة إعداد وعرض القوائم المالية لتلبية احتياجات عديد من مستخدمي القوائم المالية ، ويعتمد كثير من هؤلاء المستخدمين على البيانات الواردة بها كمصدر أساسي للمعلومات لأغراض اتخاذ القرارات. وبينما تتضمن خدمات التأكد عديد من مجالات المعلومات فإن المراجعة تشير على وجه التحديد إلي إجازة القوائم المالية والتصديق عليها. إن التعريف الأكثر عمومية للمراجع قد نتج من تعريف لجنة مفاهيم المراجعة الأساسية **Committee on Basic Auditing Conceits** المنبثقة من المجمع الأمريكي للمحاسبة **(AAA) American Accounting Association** على النحو التالي:

" المراجعة هي عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي تتعلق بتأكيدات عن التصرفات والأحداث الاقتصادية وذلك بهدف تحديد مدى التوافق والتطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتبليغ النتائج إلي المستخدمين المعنيين".

"Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions a bout economic action and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users".

هناك عديد من الخصائص المميزة والأفكار الهامة لمفهوم المراجعة تستحق التركيز والاهتمام هي:

١- عملية منهجية منظمة A systematic Process

حيث تتضمن المراجعة مجموعة من الخطوات والإجراءات المنطقية والهيكلية والمنظمة يحكمها إطار نظري يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير.

٢- جمع أدلة أثبات وتقييمها بشكل موضوعي

Objectively Obtaining and Evaluating Evidence

يعني ذلك فحص القواعد والأسس الخاصة بالتأكيدات وتقييم النتائج بشكل غير متحيز ودون أهواء سواء لصالح أو ضد الأفراد أو الكيان الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات.

٣- تأكيدات تتعلق بالتصرف والأحداث الاقتصادية

Assertions a bout Economic Action and Events

تعرف التأكيدات **Assertions** بأنها إيضاحات ومزاعم وإقرارات **Representations** يتم عملها عن طريق المنشأة أو الإفراد وهي تتضمن الموضوع محل المراجعة **Subject Matter of Auditing** ، وتتضمن تلك التأكيدات المعلومات المتضمنة في القوائم المالية والتقارير التشغيلية الداخلية بالإضافة إلي الإقرارات الضريبية.

٤- درجة التطابق Degree of Correspondence

وهي تشير إلي درجة التناظر والتقارب التي يمكن تحديدها للتأكيدات مقارنة بالمعايير المحددة. إن تعبير التطابق يمكن تحديده كمياً على سبيل المثال مقدار النقص في صندوق المصروفات النثرية. وقد يتم تحديد وصفياً أو نوعياً على سبيل المثال عدالة القوائم المالية (بأنها عرضت طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً).

٥- المعايير المقررة Established Criteria

هـي عبـارة عـن المقـاييس التـي يمكـن عـن طريقهـا الحكـم علـى التأكيـدات أو الإقرارات. وقد تكون المعايير قواعد محددة يتم إقرارها عن طريق جهة تشريعية أو موازنـات أو أي مقـاييس أخـرى لـلأداء يـتم تحديـدها عـن طريـق الإدارة أو قـد تكـون مبـادئ المحاسـبة المقبولـة والمتعـارف عليهـا عمومـاً التـي يـتم وضـعها عـن طريـق مجلس معايير المحاسبة المالية أو أي جهات إلزامية أخرى.

٦- توصيل النتائج Communicating the results

يتم تحقيق توصيل وتبليغ النتائج عن طريق تقرير مكتوب يشير إلـي درجـة التطـابق بـين التأكيـدات والمعـايير المقـررة. إن توصـيل النتـائج أمـا أن يعـزز أو يضعف من مصداقية الإقرار التي يتم عملـه عن طريـق طـرف أخـر. إن هـدف عمليـة المراجعـة يتمثـل فـي اخفـاء مصـداقية علـى إقـرارات وتأكيـدات الإدارة بحيث يمكن للمستخدمين المهنيين استخدام المعلومـات بتأكد معقـول بأنهـا خاليـه من التحريف الجوهري.

عمومـاً يـوفر شـكل رقـم (٦/١) قائمـة بكافـة تأكيـدات الإدارة المتضـمنة فـي القوائم الماليـة.

شكل رقم (٦/١)

تأكيدات الإدارة

التأكيدات	تأكيدات خاصة بأحداث وصفقات	تأكيدات خاصة بأرصدة الحساب	تأكيدات خاصة بالإفصاحات	أسئلة رئيسية
١- الوجود أو الحدوث **Existence or occurrence**	الحدوث	الوجود	X	هل تم تسجيل معاملات المبيعات بالفعل؟ وهل توجد الأصول بالفعل؟
٢- الحقوق والالتزامات **Rights and Obligations**	-	X	X	هل تمتلك الشركة بالفعل أصولها؟ وهل تم تحديد الالتزامات القانونية المرتبطة؟
٣- التقويم والتخصيص **Valuation and allocation**	X	X	X	هل تم تقويم الحسابات على نحو صحيح؟ وهل تم تخصيص المصروفات على الفترات المستفيدة بها على نحو صحيح؟
٤- الاكتمال **Completeness**	X	X	X	هل القوائم المالية (متضمناً الإيضاحات) كاملة؟ وهل تم تسجيل كافة المعاملات في الفترة الصحيحة؟
٥- العرض والإفصاح **Presentation and Disclosure**	X	X	X	هل تم تسجيل كافة المعاملات على الحسابات الصحيحة؟ وهل كانت الافصاحات قابلة للفهم من جانب المستخدمين؟

□

٧- المستخدمين المعنيين Interested Users

هم الأفراد الذين يستخدمون أو يعتمدون على نتائج المراجع. ففي بيئة الأعمال يتضمن هؤلاء المستخدمين حملة الأسهم والإدارة والدائنين والهيئات الحكومية والجمهور.

توفر تلك الخواص وصف سليم لعمل المراجع. إن كثير من تلك الخواص تعتبر عامة لكافة أنواع المراجعات المختلفة. يقارن الشكل رقم (٧/١) بعض من الاختلافات الجوهرية بين الأنواع العديدة للمراجعات : مراجعة القوائم المالية **Financial Statement Audit** ، مراجعة الالتزام **Compliance Audits** ، تقارير المراجعة عن الرقابة الداخلية **Internal Control** بالإضافة إلي المراجعة التشغيلية **Operational Audits.**

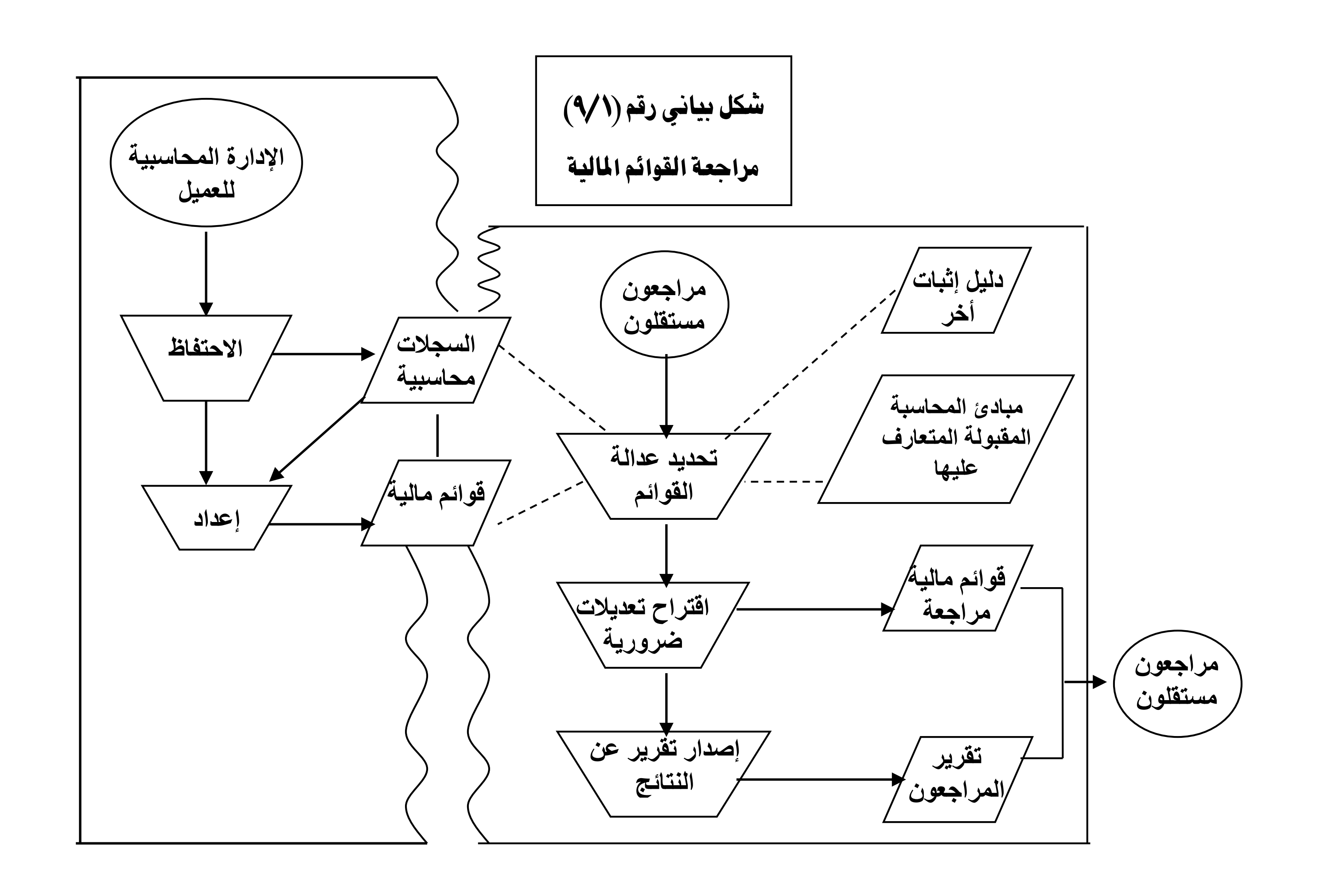
شكل رقم (٧/١)

ملخص مقارن لأنواع المراجعة

أنواع المراجعة	مراجعة القوائم المالية	مراجعة الالتزام	تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية	المراجعة التشغيلية
تأكد يتعلق بتصرفات وأحداث اقتصادية.	عرض المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية.	مطالبات أو بيانات تتعلق بالالتزام بالسياسات والقوانين واللوائح.	كفاية نظام الرقابة الداخلية على التقرير المالية.	بيانات تشغيليةأو متعلقة بالأداء.
المعايير المقررة	مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً.	سياسة الإدارة أو القوانين واللوائح.	معايير Coso عن تقييم نظم الرقابة الداخلية	الأهداف المحددة عن طريق الإدارة.
توصيل النتائج	رأي المحاسب القانوني المستقل .	ملخص النتائج أو التأكد المرتبط بدرجة الالتزام.	رأي محاسب قانوني مستقل.	ملخص بالنتائج المتعلقة بالكفاءة والفعالية.
المستخدمين المهتمين	المستثمرون ، الدائنون والأطراف الأخرى.	الإدارة ، مجلس الإدارة ، وأطراف أخرى	المستثمرون أو الدائنون وأطراف أخرى.	الإدارة ومجلس الإدارة.

فعند أداء عملية مراجعة القوائم المالية عادة ما يضطلع المراجعون بجمع دليل إثبات بهدف توفير أعلى مستوى تأكد بأن تلك القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو أي أساس محاسبي أخر ملائم . تتضمن عملية المراجعة البحث والتحقق من السجلات المحاسبية بالإضافة إلي اختبار أدلة أثبات أخرى مدعمة ومؤيدة للقوائم المالية. وعن طريق الحصول على فهم بالرقابة الداخلية للشركة وفحص المستندات وملاحظة جرد الأصول والقيام بالاستفسارات داخل وخارج الشركة بالإضافة إلي أداء إجراءات مراجعة أخرى سوف يقوم المراجعون بجمع أدلة الإثبات الضرورية لإصدار تقرير المراجعة. والذي يعتمد في تحديده رأي المراجعين بأن تلك القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . يبين الشكل الإيضاحي رقم (٩/١) عملية مراجعة القوائم المالية.

تهتم المراجعة عموماً بدراسة التأكيدات التي تقدمها الإدارة والتي تفيد بأن الأصول المقرر عنها في قائمة المركز المالي موجودة بالفعل ، وأن الشركة لها حقوق على تلك الأصول كما أن التقييمات المخصصة على تلك الأصول قد تم إقرارها بشكل يتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً. ويتم جمع دليل إثبات لبيان أن الميزانية العمومية تتضمن كافة الالتزامات التي على الشركة. و إلا فأن الميزانية العمومية قد تكون مضللة تماماً نتيجة لأن التزامات هامة معينة قد تم حذفها أو استبعادها بشكل متعمد. وبالمثل فإن المراجعون قد يجمعون أدلة الإثبات عن قائمة الدخل. ونتيجة لذلك فهم يحتاجون إلي دليل إثبات بأن المبيعات المقرر عنها في قائمة الدخل قد حدثت بالفعل وأن البضائع قد تم شحنها بالفعل للعملاء وأن التكاليف والمصروفات المسجلة قابلة للتطبيق على الفترة الحالية. وأن كافة المصروفات قد تم الاعتراف بها.


شكل بياني رقم (٩/١)
مراجعة القوائم المالية
الإدارة المحاسبية للعميل
الاحتفاظ
السجلات محاسبية
إعداد
قوائم مالية
مراجعون مستقلون
تحديد عدالة القوائم
دليل إثبات أخر
مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها
اقتراح تعديلات ضرورية
قوائم مالية مراجعة
إصدار تقرير عن النتائج
تقرير المراجعون
مراجعون مستقلون

وأخيراً فإن المراجعون يدرسون ما إذا كانت القيم بالقوائم المالية تعتبر دقيقة وأنها تم تبوبيها وتلخيصها على نحو سليم وما إذا كانت الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تعتبر ذات محتوى معلوماتي كامل. وإذا ما تم جمع أدلة أثبات كافية فقط بشكل يؤيد كافة التأكيدات الهامة يمكن للمراجعين أن يوفرون رأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً.

٥/١ طبيعة خدمات التصديق وأنواعها

The Nature and Types of Attestation Services

خلال السنوات الماضية تم مطالبة المراجعين على نحو متزايد بتنفيذ أنواع مختلفة من الخدمات الشبيهة بالمراجعة، أو إبداء الرأي لأغراض مختلفة. ومن أمثلة ذلك مطالبة البنك أن يقوم المراجع بالتقرير كتابة عن ما إذا كان عميل المراجعة قد التزم بكافة متطلبات اتفاقية القرض. وكلما أصبحت الطلبات على أنواع محددة أمراً متعارف عليه على نحو أكثر، تم إصدار معايير محددة لتوفر دليلاً للعمل. ويتمثل هذا الدليل عادة في صورة تفسيرية لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ولكن، نظراً لأن هذه المعايير تتعلق أساساً بالقوائم المالية التاريخية المعدة في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولأن الخدمات الجديدة عادة ما تتعلق بأنواع أخرى من المعلومات، يصبح من الصعب إجراء صياغة وتوصيل فعالة للدليل بدون تعطيل البناء المنطقي لإيضاحات معايير المراجعة.

وواجهت المهنة هذه المشكلة حتى تم إصدار معايير خدمات التصديق. ويتمثل الهدف الأساسي منها في توفير إطار عمل عام لوضع الحدود المنطقية لوظيفة التصديق بما في ذلك عمليات المراجعة للقوائم المالية التاريخية.

وقد حاول مجلس معايير المراجعة التفريق بين النقاط التي يتم دراستها من خلال معايير المراجعة والنقاط التي يتم دراستها من خلال معايير التصديق ، على الرغم من أن كلاهما يمثلان نوعان من إبداء الرأي. وبوجه عام، يتم دراسة عمليات إبداء الرأي التي تتعلق بتوفير تأكيد عن القوائم المالية التاريخية، والتي تشمل جزءاً أو أكثر من جزء من هذه القوائم ، في إطار تأكيد عن القوائم المالية التاريخية، والتي تشمل جزءاً أو أكثر من جزء من هذه القوائم في إطار معايير المراجعة. وتشمل الأمثلة مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو وفقاً لبعض الأسس المحاسبية الشاملة الأخرى، مراجعة قائمة المركز المالي فقط، ومراجعة الحسابات الفردية. ويتم دراسة كافة الصور الأخرى من إبداء الرأي من خلال معايير التصديق باستثناء القوائم المالية التاريخية ، والتي يتم تناولها في إيضاحات معايير خدمات المحاسبة والفحص. ويقوم مجلس معايير المراجعة بوضع معايير إبداء الرأي عن طريق إتباع نفس مراحل التشغيل المستخدمة لمعايير المراجعة. ويطلق على معايير التصديق **AT بدلاً من AU.**

وفي بداية الثمانينيات استجابت المهنة لتوفير خدمات التصديق عن طريق إصدار مجموعة منفصلة من معايير التصديق.

وقد قدمت معايير التصديق التعريف التالي لخدمات التصديق : " تحدث خدمات التصديق عندما يرتبط أحد المحاسبين بإصدار تقرير عن الموضوع محل الارتباط **Subject Matter** أو أحد التأكيدات الخاصة بالموضوع **an Assertion bout Subject Matter** والذي يعد مسئولية طرف أخر(الإدارة على سبيل المثال).

" A practitioner is engaged to issue an examination, a review or an agreed – upon procedures report on subject matter or an assertion

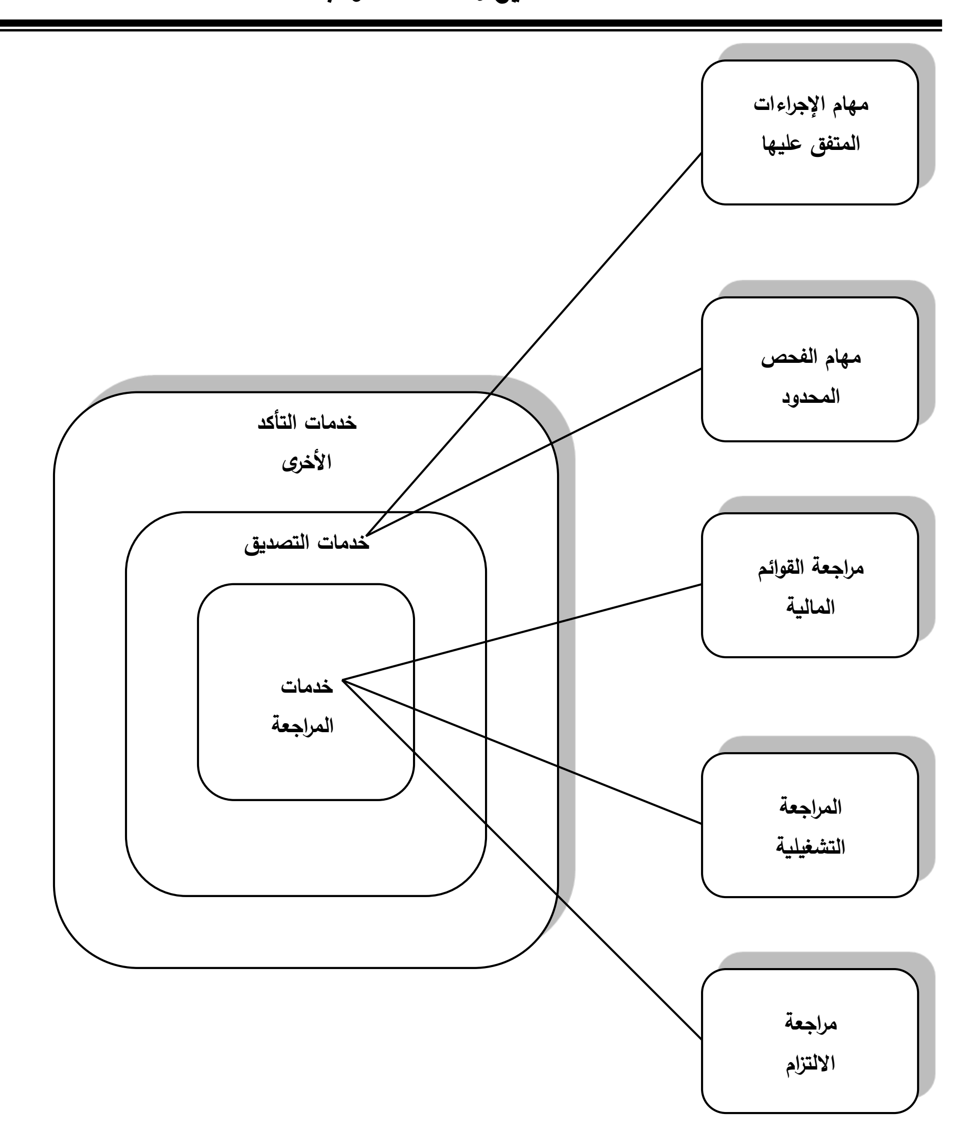
about subject matter that is the responsibility of another part (e.g., management)".

يعتبر ذلك التعريف أوسع من ذلك الذي تم تقديمه سابقاً للمراجعة حيث أنه لم يعد يقتصر على الأحداث أو التصرفات الاقتصادية. حيث يمكن أن يأخذ الموضوع **Subject Matter** في حالة تقديم خدمات التصديق كثير من الأنماط متضمناً المعلومات المالية المستقبلية **Prospective** والتحليلات **Analyses** ، والنظم **Systems** والعمليات **Processes** بالإضافة إلي السلوك **Behavior** . ومع ذلك فإن دور المراجعين مازال متماثلاً . حيث يجب أن يحدد المراجع التوافق والتطابق بين الموضوع والمعايير التي يجب أن تكون مناسبة ومتاحة للمستخدمين . ومن أجل تحقيق ذلك يحصل المراجع ويقوم بتقييم دليل الإثبات من أجل توفير تأييد ودعم معقول للتقرير . ويلاحظ أن مراجعة القوائم المالية تعتبر نمط أو شكل متميز من خدمات التصديق.

يوضح الشكل رقم(١/١٠) العلاقة بين خدمات المراجعة وخدمات التصديق، حيث يتبين أن خدمات التصديق أوسع وأشمل من عمليات المراجعة حيث أنها بجانب أنها تتضمن عمليات مراجعة القوائم المالية، ومراجعة الالتزام ومراجعة الكفاءة والفعالية التشغيلية فإنها تشتمل على خدمات الفحص المحدود للمعلومات الدورية بجانب مهام الإجراءات المتفق عليها.

حيث يقوم المحاسبون العموميون المعتمدون (**CPAs**) عادة بالتصديق على كثير من أنواع من الموضوعات أو مواد معينة (أو تأكيدات عن موضوع معين) على سبيل المثال التصديق على التنبوءات المالية ،أو التقرير عن الرقابة الداخلية ، أو التصديق على الالتزام بالقوانين واللوائح.

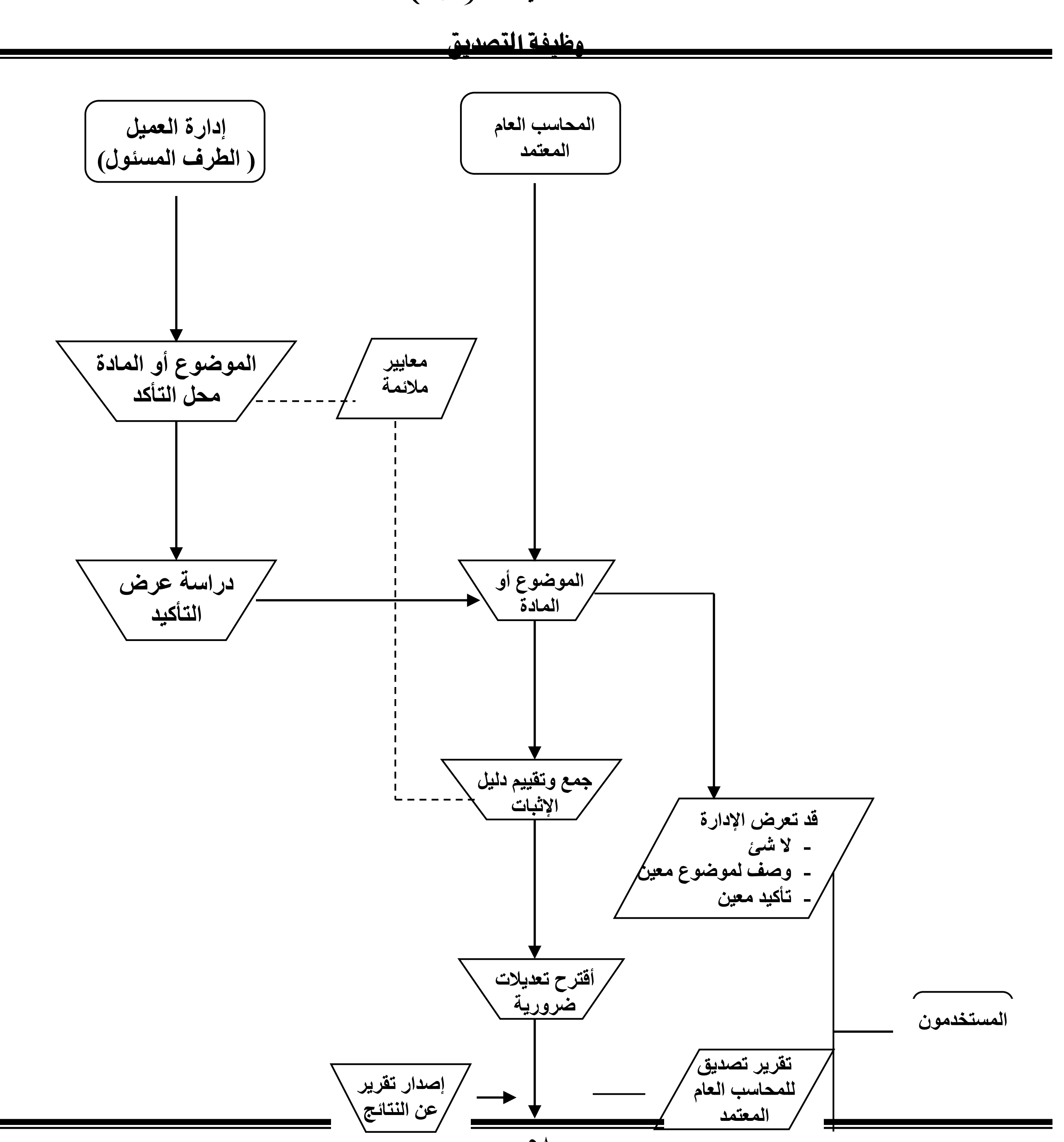
شكل رقم (١/١٠)
خدمات التصديق وخدمات المراجعة



يصف الشكل البياني رقم (١١/١) وظيفة التصديق (أو أبداء الرأي) والتي تبدأ بموضوع أو مادة معينة يكون مسئولية طرف أخر عادة ما تكون الإدارة.

شكل بياني رقم (١١/١)

وظيفة التصديق



وكمثـال علـى ذلـك للتوضـيح ذلـك الموقـف الـذي خلالـه يقـوم المحاسـبون بإبـداء الرأي عن الرقابة الداخلية على التقرير المالي . في تلك الحالة يصبح الموضوع أو المـادة الخاصـة بـذلك الارتبـاط هـي الرقابـة الداخليـة علـى التقريـر المـالي ، وتعتبـر الرقابـة الداخليـة مسـئولية الإدارة . وقـد يـرتبط المحاسـبون المهنيـون المعتمدون مباشرة بالتقرير عن الرقابة الداخلية والتعبير عن رأي عما إذا كانـت الرقابــة الداخليــة علــى التقريــر المــالي تتبــع معــايير (أو مقــاييس مرجعيــة **Benchmarks**) . وبشـكل بـديل فقـد يقومـون بـالتقرير عـن تأكيـد معـين **an Assertion** (يـتم عملـه عـن طريـق الإدارة) بـأن الرقابـة الداخليـة للشـركة تلتـزم بأتبـاع معـايير مقـررة . فـي ظـل الحالـة الثانيـة سـوف يتضـمن يتضـمن تقريـر المراجعـة أبـداء رأي عمـا إذا كـان تأكيـد الإدارة يعتبـر دقيقـاً أم لا . وقـد أصـبح مطلوباً من إدارة الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية الآن أن يقوموا بتضمين تقاريرهم السنوية تأكيد معين عن فعاليـة الرقابـة الداخليـة علـى التقريـر المالي بالإضـافة إلـي ارتبـاط مراجعيهم بالتصـديق علـى كل من التأكيد وفعاليـة الرقابة الداخلية.

والسؤال الذي يجب أن يتم أثارته هو ما هـي المعـايير التـي يجـب أن يتبعهـا الموضـوع أو المـادة محـل المراجعـة؟ وتتمثـل الإجابـة علـى ذلـك فـي أن تلـك المعـايير هـي التـي يتم إقرارهـا أو تطويرهـا عن طريـق مجموعـات تتكـون مـن خبـراء وعـادة مـا يشـار إليهـا بالمعـايير الملائمـة **Suitable Criteria** ، وفـي ظـل القيام بمراجعة القوائم المالية قد تكون تلك المعايير هي مبادئ المحاسبة المقبولـة والمتعارف عليها عموماً **(GAAP).**

وعادة ما يقوم المحاسبون العموميون المهنيون بأداء عملية المراجعة بهدف جمع أدلة أثبات كافية تمكنهم من إصدار تقرير مراجعـة يصدق علـى

عدالة القوائم المالية (الموضوع أو المادة محل المراجعة).

يشير تعريف ارتباط التصديق **Attest Engagement** إلي التقارير التي تنشأ من ثلاثة نماذج للارتباطات هي الاختبار **Examination** ، الفحص **Review** بالإضافة إلي أداء إجراءات متفق عليها **Agreed – Upon Procedures** . حيث تشير عملية الاختبار إلي عملية المراجعة **an Audit** حيث أنها تتضمن مراجعة قوائم مالية تاريخية وهي توفر النمط الأعلى للتأكد الذي يمكن أن يوفره المحاسبون المهنيون. ففي عملية الاختبار يقوم هؤلاء المحاسبون باختيار مزيج من أدلة الإثبات من بين كافة أدلة الإثبات المتاحة التي تحد من مخاطر التحريفات غير المكتشفة عند مستوى الحد الأدنى بالإضافة إلي توفير تأكد معقول بأن الموضوع أو المادة (أو التأكيد) يعتبر صحيحاً.

أما الفحص **Review** فهو عادة ما يكون أقل نسبياً في نطاق الإجراءات مقارنة بالاختبار كما أنه مجرد عملية مصممة لإضافة درجة محدودة فقط التأكد بينما تظل هناك مخاطر معقولة من وجود التحريف.

فإذا لم تفي عملية الاختبار أو الفحص باحتياجات العميل ، فإن المحاسبون المعتمدون والمستخدم المحدد أو مستخدمو المعلومات قد يقررون بشكل مشترك تطبيق المحاسبون إجراءات متفق عليها . حيث تؤدي تلك الإجراءات المتفق عليها إلي إعداد تقرير عن طريق هؤلاء المحاسبون يصف تلك الإجراءات ونتا ئجها.

يلخص الشكل البياني رقم (١٢/١) تلك الأنماط الثلاثة من ارتباطات التصديق.

معايير إبداء الرأي Attestation Standards

في عام ١٩٨٦ أصدر مجلس معايير المراجعة ١١ معياراً للتصديق على نحو مواز لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتم عرض هذه المعايير مع معايير المراجعة المتعارف عليها للمقارنة في الجدول رقم (١٣/١). وتم عرض معايير التصديق وفق

مصطلحات عامة على نحو كاف لتمكين الممارسين من تطبيقها على أنها عملية لإبداء الرأي، بما في ذلك أنواع العمليات الجديدة التي يمكن أن تظهر.

شكل بياني رقم (١٢/١)

نماذج التصديق

نوع الارتباط	مستوى التأكد الذي يتم توفيره	طبيعة التقرير	الإجراءات
الاختبار (يشار إليه بتعبير المراجعة عندما يكون الموضوع يتمثل في القوائم المالية التاريخية).	تأكد مرتفع ، وهو يوفر تأكد معقول.	يعبر عن رأي معين.	الاختيار من بين كافة الإجراءات المتاحة أي مزيج يمكن أن يحد من مخاطر التصديق إلي مستوى منخفض بشكل ملائم.
الفحص.	تأكد معقول أو تأكد محدود.	يعبر عن تأكد سلبي.	إجراءات تقتصر بوجه عام على الاستفسار والإجراءات التحليلية.
إجراءات متفق عليها.	يتباين حسب طبيعة ومدى الإجراءات المؤداه.	يحدد ويقرر عن نتائج.	إجراءات متفق عليها مع مستخدم أو مستخدمين محددين.

الشكل رقم (١٣/١)

مقارنة معايير التصديق ومعايير المراجعة المتعارف عليها

معايير التصديق	معايير المراجعة المتعارف عليها
١- يجب أداء العملية بواسطة ممارس أو ممارسين لديهم مستوى ملائم من التدريب والمهارة الفنية في وظيفة إبداء الرأي.	١- يجب أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص لديهم مستوى ملائم من التدريب والمهارة الفنية للعمل كمراجع.
٢- يجب أداء العملية بواسطة ممارس أو ممارسين لديهم معرفة كافية في الجوانب التي يتم التصديق عنها.	
٣- يجب أن يؤدي الممارس العملية فقط إذا أعتقد بتوافر الشرطين التاليين: - يمكن تقييم المزاعم في ضوء معايير مناسبة يتم التوصل إليها بواسطة هيئة معترف بها أو تم ذكرها عند عرض المزاعم بوضوح كاف وأسلوب شامل للقارئ الذي يتوافر لديه الإطلاع على نحو يمكنه من الفهم. - يمكن تقدير أو قياس المزاعم على نحو متسق ومناسب في ضوء هذه المعايير.	
٤- خلال كافة مراحل تنفيذ العملية يجب أن يتوافر للممارس أو الممارسين اتجاه ذهني للحياد.	٢-خلال كافة مراحل العمل يجب أن يتوافر في المراجع أو في للمراجعين اتجاه ذهني للحياد.
٥- يجب ممارسة العناية المهنية المعتادة عند أداء العملية.	٣- يجب ممارسة العناية المهنية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.
معايير العمل الميداني	
١- يجب تخطيط العمل وتخصيص المهام للمساعدين والأشراف عليهم على نحو ملائم.	١- يجب تخطيط العمل وتخصيص المهام للمساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم.
	٢- يجب فهم الرقابة الداخلية على نحو كاف لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت، ومدى الاختبارات التي يجب أدائها.

٢- يجب الحصول على أدلة كافية لتوفير أساس مناسب للرأي الذي يتم التعبير عنه في التقرير.	٣- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات لتوفير أساس مناسب للتوصل إلي رأي عن مدى دلالة القوائم المالية محل المراجعة.
معايير التقرير	
١- يجب أن يتم تعريف المزاعم التي يتم التقرير عنها وتحديد خصائص عملية أبداء الرأي .	١- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
٢- يجب الإشارة في التقرير عن الاستنتاج الذي توص إليه الممارس عما إذا كانت المزاعم المعروضة تتفق مع المعايير الموضوعة أو المذكورة والتي يمكن من خلالها قياس هذه المزاعم.	٢- يجب أن يذكر في التقرير حالات عدم الإتساق في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الفترة الحالية والفترة السابقة.
٣- يجب أن يذكر في التقرير كافة التحفظات الجوهرية للممارس بشأن عملية إبداء الرأي وعرض المزاعم.	٣- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة، يعد الإفصاح الإعلامي في القوائم المالية كافياً.
٤- يجب أن يحتوي التقرير عن العملية الذي يتم فيه تقييم المزاعم التي تم إعدادها وفق معايير متفق عليها أو عن العملية التي يتم فيها تنفيذ إجراءات متفق عليها على بيان يقصر استخدامه على الإطراف التي اتفقت على هذه المعايير أو هذه الإجراءات.	٤- يجب أن يحتوى التقرير على تعبير عن رأي المراجع إجمالاً في القوائم المالية أو عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي العام في القوائم المالية، يجب ذكر الأسباب بالتقرير. وعندما يرتبط أسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع طبيعة عمل المراجع ودرجة مسئوليته.

وتتمثل أبرز الفروق بين معايير إبداء الرأي ومعايير المراجعة المتعارف عليها في معياري التصديق العامين رقمي ٢ و ٣ . حيث يتطلب المعيار رقم ٢ أن يتوافر لدى الممارس معرفة كافية عن الجوانب التي يتم إبداء الرأي عنها. وعلى سبيل المثال، إذا أبدى الممارس رأيه في التزام الشركة بقوانين حماية

البيئـة، يجـب أن يتـوافر للممـارس فهـم شـامل عـن قـوانين البيئـة والوسـائل التـي تسـتخدمها الشـركات للتأكـد مـن الالتـزام. ويتطلـب المعيـار رقـم٣ فـي حالـة قيـام الممـارس بالتأكـد مـن أي نـوع مـن المـزاعم أن تتـوافر إمكانيـة للتقيـيم مـن خـلال معـايير مناسـبة وإمكانيـة للتقـدير أو القيـاس علـى نحـو مناسـب. ومـرة أخـرى مـن خـلال استخدام مثـال قـوانين حمايـة البيئـة، قـد يكـون مـن الصـعب علـى الممـارس أن يستنتج ما إذا كـان هنـاك التـزام لصـعوبة القيـاس وعـدم وجـود معـايير محـددة.

أنـواع خدمات التصديق Types of Attestation Engagements

اتخـذ مجلـس معـايير المراجعـة علـى نحـو متعمـد قـراراً بعـدم القيـام بمحاولـة لتعريـف الحدود المحتملة لعمليات إبداء الرأي فيما عدا المصطلحات الفكرية لاحتمال ظهور خدمات جديدة. وعلى سبيل المثال، قامت منشأة المحاسبة **Price Waterhouse & co.** بإبداء الـرأي في الاقتراع في مسابقة ملكة جمال أمريكـا لعقـود مـن الـزمن، ولكـن لـم يبـدأ التصـديق علـى الالتزام بقوانين حماية البيئة إلا منذ سنوات قليلة.

وحالياً، تم إصدار معايير محددة للتصديق في أربعة مجالات فقط: القوائم المالية المتوقعة، تقـارير عـن الرقابـة الداخليـة علـى التقريـر المـالي، الالتـزام بـالقوانين والقواعـد التنظيميـة، والعمليات ذات الإجراءات المتفق عليهـا. وتـم التوصـل إلـي المعـايير عـن هـذه الأنـواع مـن عمليات التصديق لأن الممارسين يقومون بتنفيذ هذه الخدمات بأعداد كبيرة علـى نحـو كـاف يبـرر ضـرورة وجـود دليـل أكثـر تحديـداً عمـا توفـره معـايير التصـديق العامـة. ولا يعـد عـدم وجـود معـايير محـددة لنـوع مـن الخدمـة أن هنـاك قصـداً للتعبيـر عـن عـدم ملائمـة أداء الخدمـة.

مستويات الخدمة Levels of Service

تعـرف معـايير التصـديق ثلاثـة مسـتويات مـن العمليـات وصـور الاسـتنتاجات المرتبطـة بهـا: عمليـات الاختبـار ، الفحـص ، والإجـراءات المتفـق عليهـا.

وينتج عن الاختبار استنتاجا في صورة ايجابية **Positive** . وفي هذا النوع من التقرير ، يقدم الممارس بياناً مباشراً عن ما إذا كان عرض المزاعم كوحدة يتفق مع المعايير القابلة للتطبيق. وكمثال لذلك ، كتابة تقرير للاختبار الذي يتم القيام به في ظل الدليل العام لمعايير التصديق ، بدلاً من المعايير الأكثر تحديداً ، كما هو موضح في الشكل (١٤/١). ويتعلق هذا الشكل بعملية يتم فيها تحديد ما إذا كان معدل العائد على محفظة افتراضية للأوراق المالية، في إطار توصيات أوردتها منشأة سمسرة عن البيع والشراء ، قد تم عرضه بشكل صحيح في المطبوعات الترويجية للشركة.

الشكل (١٤/١)

مثال على تقرير الاختبار في ظل معايير إبداء الرأي

إلي إدارة شركة Akron للأسهم

قمنا باختبار قائمة إحصائيات الأداء الاستثماري المرفقة والمعدة عن محفظة الأوراق المالية لشركة Akron للأسهم عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وقمنا بالاختبارات في ضوء المعايير التي أوردها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وبالتالي تم تنفيذ الإجراءات إلي المدى الذي رأيناه ضرورياً في مثل هذه الحالات.

وفي رأينا، تعرض قائمة إحصائيات الأداء الاستثماري المشار إليها الأداء الاستثماري لمحفظة الأوراق المالية لشركة Akron للأسهم عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بما يتفق مع النتائج الفعلية التي يمكن التوصل إليها إذا تم إتباع توصيات الشراء والبيع لمحفظة الأوراق المالية كما هو موصوف في توصيات الشراء والبيع المذكورة في الملحوظة رقم١.

توقيع المحاسب القانوني

١٢ فبراير ١٩٩٧

ولا توجد قيود على توزيع العميل لتقرير الاختبار بعد إصداره. ويعني ذلك أن العميل يمكنه أن يقدم المعلومات التي تم اختبارها والتقرير المرتبط بها إلي أي فرد.

وفيما يتعلق بالفحص، يقدم الممارس استنتاجه في صورة تأكيد سلبي **Negative Assurance** . وفي ظل هذه ، يذكر الممارس في تقريره ما إذا كان هناك أية

معلومات توافرت إلي علم الممارس على نحو يوضح أن المزاعم لم يتم عرضها، في ضوء كافة جوانب الأهمية النسبية، على نحو يتفق مع معايير قابلة للتطبيق. ولا يتم أيضاً تقييد الفحص عند توزيعه. ومن الجدير بالذكر أن عمليات الفحص قد تم حظرها بكافة الأنواع الثلاثة للعمليات بعد أن تم إصدار معايير التصديق. ويرجع السبب في الحظر إلي صعوبة وضع معايير للتأكد المحدود الذي يوفره الفحص.

وفيما يتعلق بعمليات الإجراءات المتفق عليها، يتم تنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بواسطة الممارس، حيث يقوم الطرف المسئول بإجراء المزاعم ، بينما يوجد أشخاص محددين يمثلون المستخدمين الفعليين لتقرير الممارس. وتختلف درجة التأكد التي يتم نقلها في مثل هذا التقرير وفقاً للإجراءات المحددة التي يتم الاتفاق عليها وتنفيذها. وبالتالي ، يتم تقييد توزيع مثل هذه التقارير إلي الأطراف المعنية فقط الذين يملكون معرفة أساسية بشأن هذه الإجراءات ومستوى التأكيد الذي ينتج عنها. ويجب أن يشمل التقرير بياناً عن الإجراءات التي اتفقت عليها الإدارة والممارس والذي اكتشفه الممارس عند تنفيذ الإجراءات.

يلخص الشكل رقم (١٥/١) طبيعة أنواع تلك العمليات والتقارير المرتبطة بها.

الشكل (١٥/١)

أنواع العمليات والتقارير المرتبطة بها

نوع العملية	كمية الأدلة	مستوى التأكد	صورة الاستنتاج	التوزيع
الاختبار	متعمقة	مرتفع	ايجابية	عام
الفحص	معنونة	متوسط	سلبية	عام
الإجراءات المتفق عليها	تتنوع	يتنوع	نتائج	مقيد

٦/١ طبيعة وأنواع وعناصر خدمات التأكد

The Natures Types and Elements of Assurance Services

١/٦/١ طبيعة وأنواع خدمات التأكد

The Nature and Types of Assurance Services

بينما يشير مصطلح المراجعة **Auditing** على وجه التحديد إلي التصديق على القوائم المالية وإجازتها واعتمادها، وفي حين أن مصطلح التصديق **Attestation** يشير إلي مجموعة موسعة من المعلومات المالية تمتد لأبعد من مجرد القوائم المالية التاريخية، فإن مصطلح خدمات التأكد **Assurance Services** يتضمن كثير من مجالات المعلومات متضمناً أيضاً المعلومات غير المالية.

وتبعاً لذلك فقد توسعت مهنة المحاسبة العامة من خلال تشكيل لجنة خاصة عن خدمات التأكد في تقديم خدمات المراجعة والتصديق بالإضافة إلي خدمات التأكد الأخرى. إن امتداد أنشطة المراجعين إلي خدمات التأكد يتيح للمراجع أن يعد تقرير ليس فقط عن إمكانية الاعتماد **Reliability** و مصداقية **Credibility** المعلومات وإنما أيضاً عن ملائمة **Relevance** والتوقيت المناسب **Timelines** لتلك المعلومات. وقد تم تعريف خدمات التأكد على النحو التالي:

" **تمثل خدمات التأكد الخدمات المهنية المستقلة التي تحسن من جودة المعلومات Improve The Quality of Information أو سياقها لأغراض خدمة متخذي القرار**."

" Assurance services are independent professional services that that improve the quality of information or it's Context for decision makers".

يتسم ذلك التعريف بأنه يتضمن عديد من المفاهيم الهامة هي:

١. يركز ذلك التعريف على عملية اتخاذ القرار **Decision Making** حيث تتطلب عملية اتخاذ القرارات السليمة **Improving The Quality of**

Information it's Context الاعتماد على معلومات ذات جودة والتي يمكن أن تكون مالية أو غير مالية.

٢. ترتبط تلك الخدمات بتحسين جودة المعلومات وسياقها جودة حيث يمكن لارتباط خدمة التأكد أن يحسن من تلك الجودة عن طريق تحسين الثقة **Confidence** في إمكانية الاعتماد على المعلومات وملائمتها. ويمكن أن يتم تحسين سياق المعلومات عن طريق إبراز التأكيد على الشكل والخلفية العامة التي عن طريقها يتم عرض تلك المعلومات.

ويشير تحسين سياق المعلومات ليس فقط للمعلومات ذاتها وإنما أيضاً لكيفية استخدام المعلومات في سياق عملية اتخاذ القرارات. وكمثال على ذلك توفير المعلومات الرئيسية في قاعدة البيانات التي يمكن استخدامها عن طريق الإدارة لاتخاذ القرارات الهامة.

٣. يتضمن ذلك التعريف مصطلح الاستقلالية **Independence** . فمع خدمات التأكد يتم تركيز الاستقلالية على جودة المعلومات أو سياقها ولا تتضمن بالضرورة دراسة العلاقات الأخرى التي قد توجد بين مقدم التأكد **Assurance Provider** والعميل **Client**.

٤. يتضمن التعريف مصطلح الخدمات المهنية **Professional Services** والتي تتضمن تطبيق الحكم المهني طالما أن تقديم الخدمات يتطلب وجود عنصر معين من الحكم الذي يتأسس على التعليم والخبرة.

وبإيجاز فإن تلك الخدمات يمكن أن تتضمن جودة المعلومات وتحسين صورها وتعزيز نفعيتها لمتخذي القرار.

يلخص الجدول رقم (١٦/١) العلاقات بين خدمات المراجعة والتصديق والتأكد. ويلاحظ أن التعريف المتضمن في ذلك الجدول يبدأ من خدمات المراجعة الأكثر تحديداً إلي خدمات التأكد الأكثر عمومية.

جدول رقم (١٦/١)

العلاقة بين خدمات المراجعة والتصديق والتأكد

تعريف الخدمة	القيمة المضافة للمعلومات التي يتم التقرير عنها	الخدمة
تقرير عن اختبار القوائم المالية للعميل (وعند مراجعة الشركة العامة يتم التقرير عن نظام الرقابة الداخلية على التقرير المالي للمنشأة).	– إمكانية الاعتماد – المصداقية	المراجعة
تقرير عن الموضوع محل الارتباط أو عن تأكيد على الموضوع الذي يعتبر مسئولية طرف أخر.	– إمكانية الاعتماد – المصداقية	التصديق
الخدمة المهنية التي تحسن من جودة المعلومات أو سياقها لأغراض خدمة متخذي القرار.	– إمكانية الاعتماد – المصداقية – الملائمة – التوقيت المناسب	التأكد

وبوجه عام فإن مصطلح خدمات التأكد **Assurance Services** يستخدم لوصف المدى الواسع لخدمات تعزيز **Enhancement** المعلومات التي يتم تقديمها عن طريق المحاسبين العموميين المعتمدين **CPAS** (أو المحاسبين القانونيين) والتي تتكون عموماً من نوعين من الخدمات:

A- خدمات التأكد التي تهدف إلي زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات.

B- خدمات التأكد التي تتضمن وضع المعلومات في شكل أو في سياق يسهل من عملية اتخاذ القرار.

يتمثل الهدف من الارتباط بمهمة التأكد بالنسبة للمحاسب المهني في تقييم أو قياس الموضوع محل التأكد الذي يعتبر مسئولية طرف أخر في ضوء معايير ملائمة محددة بالإضافة إلي التعبير عن رأي معين يمد المستخدم المستهدف بمستوى تأكيد معين بخصوص ذلك الموضوع أو تلك المادة . تهدف ارتباطات التأكد المؤداة

عن طريق المحاسبين المهنيين إلي تعزيز مصداقية المعلومات الخاصة بموضوع معين عن طريق تقييم ما إذا كان ذلك الأمر الموضوع يتطابق في كافة النواحي الهامة مع معايير ملائمة ، ومن ثم تحسين احتمال أن المعلومات سوف تفي بمتطلبات المستخدم المستهدف . في هذا الخصوص ، فإن مستوى التأكد المقدم عن طريق رأي المحاسب المهني يحمل درجة من الثقة قد يضعها المستخدم المستهدف في مصداقية ذلك الموضوع محل التأكد.

وقد تم تحديد وتطوير ستة مجموعة من خدمات التأكد عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين **AICPA** هي :

١- تقييم المخاطر Risk Assessment

توفر تلك الخدمة تأكد **Assurance** بأن كافة مخاطر المنشأة تعتبر كاملة بالإضافة إلي تقييم ما إذا كان للمنشأة نظم ملائمة محل تشغيل تقوم بإدارة تلك المخاطر بفعالية.

٢- قياس أداء المشروع Business Performance Measurement

توفر تلك الخدمة تأكد بأن نظام قياس أداء المنشأة يتضمن مقياس ملائم يمكن الاعتماد عليه من أجل تقييم الدرجة التي خلالها يتم تحقيق أهداف المنشأة أو كيفية مقارنة أداء المنشأة بأداء نظيرها من المنافسين.

٣- أمكانية الاعتماد على نظام المعلومات

Information System Reliability

توفر تلك الخدمة تأكد بأن نظم المعلومات الداخلية تتضمن معلومات قابلة للاعتماد عليها لأغراض اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية.

٤- التجارة الالكترونية Electronic Commerce

تتضمن تلك الخدمة توفير تأكد بأن النظم والآليات المستخدمة في التجارة الالكترونية تضفي على البيانات الملائمة النزاهة والأمن والخصوصية وإمكانية الاعتماد .

٥- قياس أداء العناية بالصحة

Health Care Performance Measurement

توفر تلك الخدمة تأكد عن فعالية خدمات العناية بالصحة المقدمة عن طريق المستشفيات والأطباء والموردين الآخرين.

٦- العناية بالكبار في السن Prime Plus

هي خدمة توفر تأكد بأن الأهداف المحددة بخصوص الكبار في السن قد تم الوفاء بها عن طريق موردين خدمات تلك العناية.

وهناك سبعة أنواع أخرى لخدمات التأكد التي قد تكون ملائمة لعل أبرزها الالتزام بسياسة الشركة **Corporate Policy Compliance** ، وتقديم المراجعة الداخلية عن طريق مصادر خارجية **Outsourced Internal Auditing** ، وإمكانية مساءلة ومحاسبة شريك التداول **Trading Partner Accountability** ، وعمليات الاندماج والاستحواذ **Mergers and Acquisitions** ، والتأهيل للأيزو ٩٠٠٠ أو التزام مديري الاستثمار بمعايير وإرشادات مؤسسات ادارة الاستثمار بالإضافة إلي تأكيدات الويب أو موقع الشركة بشبكة الانترنت العالمية **World wide Web Assertions**.

تلك الخدمات يجب أن تعطي للقارئ مدى واسع من الفرص التي توجد للمحاسبين الممارسين لتوفير خدمات التأكد لعملائهم القائمين بالإضافة إلي الجودة.

٢/٦/١ عناصر الارتباط بخدمة التأكد

The Elements of Assurance Engagements

تتمثل عناصر ارتباط التأكد خمسة عناصر:

(١) علاقة بين ثلاثة أطراف متضمنة :

A- محاسب مهني.

B- طرف مسئول .

C- مستخدم مستهدف.

(٢) موضوع أو مادة.

(٣) معايير ملائمة.

(٤) عملية الارتباط.

(٥) رأي أو استنتاج.

١– العلاقة ثلاثية الأطراف The Three – Party Relationship

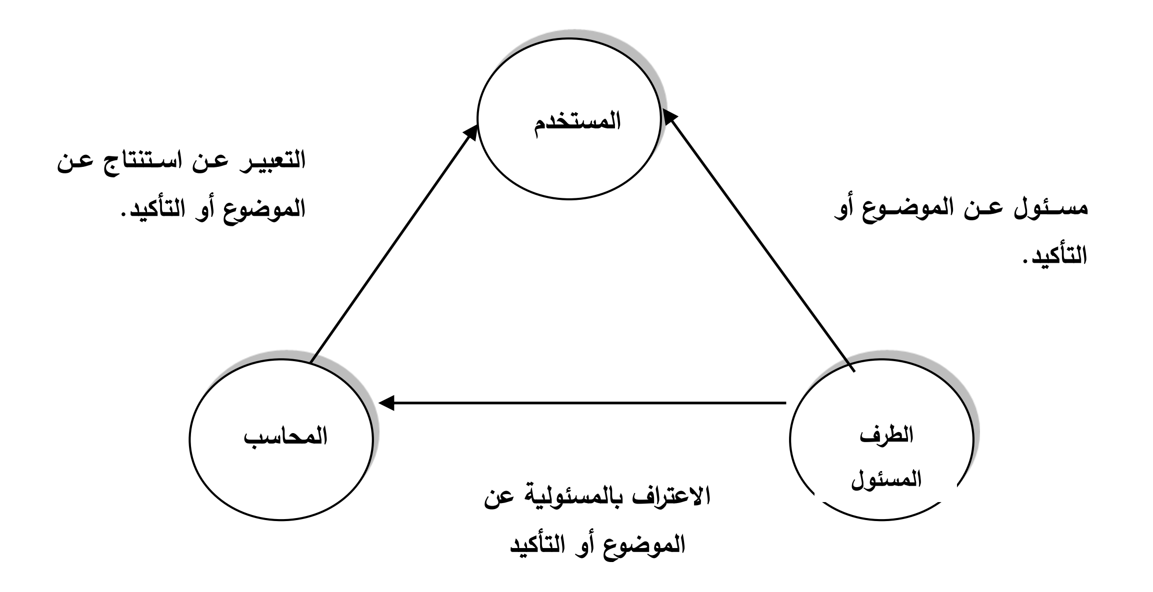
تتضمن ارتباطات التأكد ثلاثة أطراف منفصلة هي المحاسب المهني ، الطرف المسئول ، والمستخدم المستهدف ، ويوفر المحاسب المهني التأكد إلي المستخدم المستهدف بخصوص موضوع معين يعتبر مسئولية طرف مسئول آخر.

إن الطرف المسئول والمستخدم المستهدف غالباً سيكونا من تنظيمات منفصلة ولا يشترط أن يكونا كذلك . وقد يكون كل منهما داخل نفس التنظيم . على سبيل المثال فإن الجهة الرقابية قد تبحث عن تأكد بخصوص المعلومات المقدمة عن طريق أحد مكونات ذلك التنظيم. أن العلاقة بين الطرف المسئول والمستخدم المستهدف تتطلب أن ينظر إليها داخل سياق ارتباط محدد وقد تحل محل خطوط المسئولية المحددة بصورة أكثر تقليدية.

يوضح الشكل رقم (١٧/١) العلاقة بين الأطراف الثلاثة في ظل ارتباط التأكد.

شكل رقم (١٧/١)

علاقة ثلاثية الأطراف في ظل خدمات التأكد



المحاسب المهني CPA

يعرف دليل قواعد السلوك للمحاسبين المهنيين الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين مصطلح المهنيين بأنهم أشخاص يعتبرون أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين كجهة عضو سواء ما إذا كانوا يقومون بالمزاولة العامة (سواء عضو ممارس وحيد أو شركة أشخاص أم شركة مساهمة) أو كانوا في صناعة أو تجارة أو قطاع عام . يتضمن مصطلح المحاسب المهني في ذلك المعيار مصطلح المراجع ، ولكن أيضاً يعترف بأن ارتباطات التأكيد تتعامل مع مدى واسع من الموضوعات بالإضافة إلي ترتيبات إعداد التقارير أكثر من إصدار رأي مراجعة عن طريق المراجعين الخارجيين عن القوائم المالية.

الطرف المسئول Responsible Party

يتمثل الطرف المسئول في الشخص (أو الأشخاص) الذين يكونوا إما أفراد أو ممثلين للمنشأة – مسئولين عن الموضوع محل التأكيد ، على سبيل المثال فإن الإدارة تكون مسئولة عن إعداد القوائم المالية أو تطبيق وتشغيل نظام الرقابة الداخلية. وقد يكون الطرف المسئول أو قد لا يكون الطرف الذي يقوم بالتعاقد مع المحاسب المهني. حيث قد يتم التعاقد مع المحاسب المهني عن طريق الإدارة أو أطراف أخرى.

المستخدم المستهدف Intended User

المستخدم المستهدف هو الشخص أو مجموعة الأشخاص الذي يقدم إليهم المحاسب القانوني التقرير بهدف استخدام محدد أو لغرض معين ، قد يتم تحديد المستخدم المستهدف عن طريق اتفاق بين المحاسب المهني والطرف المسئول أو هؤلاء المتعاقدين أو المستخدمين للمحاسب المهني ، وفي بعض الظروف قد يتم تحديد المستخدم المستهدف عن طريق القانون ، وقد يكون الطرف المسئول أيضاً أحد من المستخدمين المستهدفين . وغالباً ما سيكون المستخدم المستهدف

هو الموجه إليهم تقرير المحاسب المهني ، إلا أنه قد توجد ظروف فيها سيكون هناك مستخدمين مستهدفين بخلاف الموجه إليهم التقرير ، قد يكون هناك أيضاً مواقف فيها سيكون الطرف المسئول هو الموجه إليه التقرير إلا أنه سيتم إتاحة التقرير لكافة المستخدمين المستهدفين.

قد يقوم بعض المستخدمين المستهدفين (على سبيل المثال ، البنوك والجهات التنظيمية الرقابية) بفرض متطلب معين ، أو قد يطلبون من الطرف المسئول أن يقوم بتنظيم تنفيذ ارتباط التأكد على موضوع محدد ، ومع ذلك قد لا يكون للمستخدمين المستهدفين أي ارتباط مباشر في تحديد الترتيبات الخاصة بخدمة التأكيد.

في ظل الظروف التي يتم فيها الارتباط بهدف تحقيق غرض خاص ، قد يقوم المحاسب المهني بمراعاة تقييد توزيع التقرير على مستخدمين مستهدفين محددين وتتم الإشارة إلي ذلك التقييد في التقرير على أن الغير غير المحددين كمستخدمين قد لا يقومون بالاعتماد على ذلك التقرير.

٢– الموضوع محل التأكد : The Subject Matter

يمكن أن يأخذ الموضوع محل خدمة التأكد كثير من الأشكال على سبيل المثال ما يلي :

- البيانات (على سبيل المثال المعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية والمعلومات الإحصائية ومؤشرات الأداء).

- النظم والعمليات (على سبيل المثال نظم الرقابة الداخلية).

السلوك (على سبيل المثال إدارة وحوكمة الشركات ، الالتزام باللوائح وتطبيقات الموارد البشرية).

- وقد يتم عرض الموضوع محل التأكد في نقطة زمنية معينة أو قد يتم تغطية الموضوع على مدار فترة من الزمن.

ويتعين أن يتسم الموضوع محل خدمة التأكد بالقابلية للتحديد والمقدرة على التقييم أو القياس المتسق في ضوء معايير ملائمة ، كما يمكن إخضاعه للإجراءات المرتبطة بجمع دليل إثبات لتدعيم ذلك التقييم أو القياس.

٣- المعايير The Criteria

تمثل المعايير مقاييس وأنماط تستخدم لتقييم أو لقياس الموضوع محل خدمة التأكد . وتعتبر المعايير هامة في التقرير عن استنتاج المحاسب المهني ، كما أنها هي التي تكون الأساس ويتم أعلام المستخدم المستهدف بذلك الأساس الذي في ضوئه يتم تقييم وقياس الموضوع محل التأكد عند تكوين النتيجة أو الاستنتاج ، وبدون ذلك الإطار المرجعي فإن أي استنتاج يكون محل جدل في التفسير أو سوء الفهم . وتتطلب أن تكون المعايير المرتبطة بارتباط التأكد مناسبة حتى تمكن من التقييم والقياس المتسق بشكل معقول للموضوع محل التأكد في ضوء الحكم المهني. وتعتبر المعايير الملائمة هي تلك المعايير ذات الصلة والمناسبة للظروف المحيطة بارتباط التأكد.

على سبيل المثال عند إعداد القوائم المالية قد تكون المعايير هي معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تستهدف تزويد عديد من المستخدمين بمعلومات ملائمة ومتسقة بشأن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، وعند مراجعة القوائم المالية يوفر المراجع تأكيداً عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة أو تعرض بعدالة في كافة النواحي الجوهرية المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية باستخدام إطار عمل محاسبي لتقييم عملية إعداد وعرض الموضوع محل التأكد.

وعند إعداد تقرير عن الطريقة التي يتم من خلالها تنظيم وإدارة المنشأة أو المدى الذي إليه يتم استخدام المعايير المقبولة المتعارف عليها عموماً لصناعة

معينة . أو إعداد تقرير عن الرقابة الداخلية ، فقد تكون المعايير هي إطار عمل الرقابة الداخلية المقرر أو معايير الرقابة الداخلية المحددة. وعندما يتم إعداد تقرير عن الالتزام فقد تكون المعايير هي القانون القابل للتطبيق أو اللائحة أو العقد . وقد يتم تطوير المعايير أيضاً لمستخدمين محددين ، على سبيل المثال ، أحد الأطراف في العقد الذي يريد الحصول على تأكد بأن الأطراف الأخرى لنفس العقد يلتزمون بشروط العقد.

٤- عملية الارتباط The Engagement

هي عملية منهجية منتظمة تتطلب معرفة ومهارات متخصصة بالإضافة إلي أساليب لجمع أدلة إثبات وتقييمها وقياسها لتدعيم الخلاصات المرتبطة بالموضوع محل الارتباط. وتتضمن العملية موافقة المحاسب المهنئ وهؤلاء المتعاقدين معه على شروط الارتباط. وداخل ذلك الإطار يقوم المحاسب المهني بمراعاة الأهمية النسبية والمكونات الملائمة لمخاطر المهمة عند تخطيط وأداء المهنة. تتضمن خدمة التأكد أن يقوم المحاسب المهني بتخطيط وأداء المهمة للحصول على دليل إثبات كاف وملائم وتطبيق حكم مهني من أجل التعبير عن رأي معين.

٥- الرأي والاستنتاج Conclusion

يعبر المحاسب المهني عن رأي واستنتاج يوفر مستوى معين من التأكد عما إذا كان موضوع التأكد يتفق في كافة النواحي الهامة مع المعايير الملائمة المحددة.

عند أداء مهمة إبداء الرأي يرتبط استنتاج المراجع بافتراضات معينة مقدمة من طرف مسئول. تتمثل تلك الافتراضات في رأي الطرف المسئول عن الموضوع المحدد والمبنية على معايير مناسبة محددة. ويمكن أن يقوم

المحاسب المهني بالتعبير عن رأي عن الافتراضات المقدمة من الطرف المسئول أو يوفر رأي معين بخصوص الموضوع محل التأكد بطريقة مماثلة للافتراضات المقدمة عن طريق الطرف المسئول. في الحالة الأخيرة يتم توفير التأكد حيث أن رأي المحاسب على ذلك الموضوع محل التأكد يدعم الافتراضات المقدمة عن طريق الطرف المسئول.

عند أداء مهمة التقرير المباشر يعبر المحاسب المهني عن رأي على الموضوع محل التأكد بالاستناد إلي معايير مناسبة بغض النظر عما إذا كان الطرف المسئول قد قام بعمل تأكيد كتابي عن الموضوع محل الارتباط.

٧/١ أسئلة وتطبيقات

١- ما أهمية أثر درجة التعقيد في تنظيمات الأعمال على الحاجة إلي خدمات المحاسبة العامة؟

٢- ما المبررات الحتمية وراء الاعتراف بضرورة المحاسبة كمهنة؟

٣- ما الفرق بين المحاسبة العامة والمحاسبة الخاصة في مجال مهنة المحاسبة؟

٤- ماذا يعني اصطلاح "المراجعة" ؟ والفرق بينه وبين مفهوم التصديق والتأكد؟

٥- ما أهمية توافر الاستقلالية للمحاسبة العامة؟

٦- لماذا يعتبر التأهيل العلمي والعملي هاماً لأداء المراجع لمهامه؟

٧- ما هي خدمات المحاسب القانوني التي تهدف إلي الوفاء بمتطلبات مهنة المحاسبة؟

٨- ما طبيعة تقرير المراجع والآراء المختلفة التي قد يتضمنها؟

٩- ما أهمية وجود تنظيمات مهنية تحكم وتنظم ممارسة أعمال المحاسبين القانونيين؟

١٠- ما علاقة المحاسبة بالمراجعة والتأكد؟

١١- ما علاقة معايير المحاسبة بمعايير المراجعة؟

١٢- ما علاقة هيئة سوق المال بالقوائم والمالية المنشورة؟

١٣- ما المقصود بمصطلح معايير المراجعة المتعارف عليها؟ وكيف يستخدم في نموذج تقرير المراجعة؟

١٤- واجهت مهنة المحاسبة من أواخر عام ٢٠٠٠ إلي عام ٢٠٠٢ أزمة في المصداقية – صف الأحداث التي أدت إلي تلك الأزمة.

١٥- ما المقصود بمصطلح مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؟ وكيف يستخدم في نموذج تقرير المراجعة؟

١٦- هل دائماً يتولى المراجعون مسئولية إبداء الرأي فيما يتعلق بعدالة وصدق عرض القوائم المالية؟ ناقش.

١٧- يقوم المراجع بإبداء الرأي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية لعميل ما. هل تعنى هذه الحقيقة أن القوائم خالية من الخطأ؟ اشرح.

١٨- ما التطور التاريخي في مسئوليات المراجع المتعلقة باكتشاف الأخطاء والمخالفات؟

١٩- ما علاقة الأخطاء والمخالفات بصدق وعدالة عرض القوائم؟

٢٠- حدد ما هي أنواع خدمات التأكد؟

٢١- ما هو نوع ارتباط التصديق الأكثر شيوعاً؟ وما الذي تصدق عليه الإدارة عن ذلك النوع من الارتباط؟

٢٢- ما هو النوع الرئيسي والجوهري لتقرير المراجعة للشركات الكبيرة المسجلة في البورصة؟ والمواقف التي تحيط بإصداره.

٢٣- صف مواقف الأعمال العديدة التي ستخلق الحاجة للتقرير عن المحاسب العام بخصوص عدالة القوائم المالية للشركة.

٢٤- أشرح الإيضاح التالي: إن الإضافة التي يقوم بها المحاسب العام هو إضفاء المصداقية على القوائم المالية.

٢٥- قارن بين نوعين من مخاطر الأعمال ومخاطر المعلومات وأيهما يؤثر مباشرة على المراجعين؟

٢٦- قارن بين أهداف المراجعة عند بداية ذلك القرن مع أهداف المراجعة الآن؟

٢٧- بغض النظر عن المراجعة - ما هي الخدمات المهنية الأخرى التي تقدم عن طريق منشأة المحاسبة العامة؟

٢٨- فسر المقصود بتحديد درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة على نحو سابق. ما هي المعلومات والمعايير المحددة على نحو مسبق عند فحص الإقرار الضريبي بواسطة الفاحص الضريبي؟ وما هي المعلومات والمعايير المرتبطة بقيام منشأة للمحاسبة بمراجعة القوائم المالية للشركة؟

٢٩- عند إجراء عمليات مراجعة القوائم المالية قد يحدث انتهاك للمسئولية إذا لم يكن المراجع ملماً بشكل شامل بالمحاسبة. وبرغم ذلك، لا يلم العديد من المحاسبين الأكفاء بالمراجعة. ما هي أسباب هذه الفروق؟

٣٠- ما هي الفروق الرئيسية في مجال مسئوليات المراجعة بين كل من: المحاسب العام القانوني ، الفاحص الضريبي، المراجع الداخلي ، والمحاسب بمكتب المحاسبة العام؟

٣١- عرف الأسباب الرئيسية لمخاطر المعلومات والسبل التي يمكن من خلالها تخفيضه، مع ذكر مزايا وعيوب كل منها.

٣٢- أذكر أنواع الخدمات التي تقدمها منشأة الحاسبة وأشرح كل منهما.

٣٣- ما هو الهدف من إصدار المجمع الأمريكي للمحاسبين لمعايير التصديق أو إبداء الرأي؟

٣٤- فرق بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها مع ذكر مثالين لكل منهما؟

٣٥- يتطلب المعيار الأول من المعايير العامة أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص يمتلكون المهارة والتدريب الملائمين. ما هي الوسائل التي يمكن من خلالها استيفاء هذا المتطلب؟

٣٦- ما هو المقصود بمصطلح مستوى التأكيد؟ كيف يختلف مستوى التأكيد في كل من مراجعة القوائم المالية التاريخية ، الفحص ، والإعداد؟

٣٧- ما هو التأكيد السلبي؟ لماذا يتم استخدامه في تقرير عملية الفحص؟

٣٨- فرق بين إعداد وفحص القوائم المالية . وما هو مستوى التأكيد في كل منهما؟

٣٩- أذكر وفرق بين ثلاثة صور من عمليات الإعداد التي يمكن أن يقدمها المحاسب القانوني لعملائه.

٤٠- ما هي الإجراءات التي يجب أن يستخدمها المراجع للحصول على المعلومات الضرورية لتوفير مستوى التأكيد المطلوب عن فحص القوائم المالية؟

٤١- ما هي الفروق بين نوعي التقرير الذين يتم إصدارها في ظل كل من نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص والنشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة؟

٤٢- أشرح لماذا يوفر فحص القوائم المالية الفترية مستوى أكبر من التأكيد بالمقارنة مع ما تقدمه عمليات الفحص التي يتم تنفيذها في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص.

٤٣- ما الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي يقدمها المحاسبون القانونين؟

٤٤- لماذا يعتبر المحاسب القانوني أنسب من يقدم خدمات الاستشارات الإدارية للعملاء؟

٤٥- ما طبيعة الخدمات التي تدخل ضمن إطار خدمات الاستشارات الإدارية؟

٤٦- فرق بين مستوى الجمع والإعداد للقوائم المالية، ومستوى الفحص التحليلي لها؟

٤٧- ما هي إجراءات الفحص التحليلي للقوائم المالية؟

٤٨- يسعى مدير عام شركة " السلام" إلي استشارة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للشركة . وقد علم أن مكتب المحاسبة القانونية- والذي يقوم حالياً بتقديم خدمات المراجعة للشركة- يقوم أيضاً بتقديم الخدمات الاستشارية لكثير من عملاءه . وقد سأل مدير عام شركة " السلام" أحد مراجعي مكتب المحاسبة القانونية عن مدى توافر المعرفة الفنية لهؤلاء الأشخاص الذين يقومون بمثل هذه الخدمات كمستشارين . وعندما كانت اجابة هذا المراجع بالنفي، سأل مدير شركة "السلام" كيف يمكن للمحاسبين القانونيين أن يكونوا مؤهلين لتقديم خدمات استشارية إذا لم يكونوا بالفعل مستشارين . والمطلوب الرد على تعليقات مدير عام الشركة.

٤٩- لماذا قامت مهنة المحاسبة العامة بإصدار معايير التصديق ولماذا عملت جاهدة على تعزيز وتنشيط أداء خدمات التأكد في الوقت الحالي؟

٥٠- عرف خدمات التأكد. وناقش لماذا ركز التعريف على اتخاذ القرار والمعلومات.

٥١- حدد وناقش مصدرين للطلب على خدمات التأكد.

٥٢- ما هي الاختلافات الرئيسية بين معايير التصديق ومعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموماً؟

٥٣- ما هي أنواع الارتباطات التي يمكن تقديمها في ظل معايير التصديق؟ أعطى مثالين عن ارتباطات التصديق.

٥٤- يمكن أن يرتبط المحاسب الممارس بفحص تأكيد الإدارة الخاص بفعالية الرقابة الداخلية للمنشأة والتعبير عن الرأي عن أما (١) فعالية الرقابة الداخلية

مباشرة، أو (٢) عن تأكيد الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية. كيف يختلف تقرير المحاسب الممارس عن أياً من الأمرين.

٥٥- حدد مجموعتين من المعايير يمكن لهما قياس فعالية الرقابة الداخلية.

٥٦- ما الدرجات المختلفة لارتباط أسم المراجع بالقوائم المالية للعميل؟

٥٧- ما هي نوع المعرفة التي يجب أن تكون لدى المحاسب عن المنشأة من أجل أداء ارتباط الإعداد والتجميع؟ وارتباط الفحص.

٥٨- ما نوع التأكد الذي يتم توفيره عن طريق المحاسب عند إصدار تقرير فحص محدود.

٥٩- قد يقبل المحاسب ارتباط بتطبيق إجراءات متفق عليها على قوائم مالية متوقعة بشرط أن:

a- أن يتم فحص القوائم المالية المتوقعة أيضاً.

b- أن يتم أخذ مسئولية كفاية الإجراءات المؤداه على عاتق المحاسب.

c- أن يتم التعبير عن تأكد سلبي عن القوائم المالية ككل في مجموعتها.

d- أن يكون توزيع التقرير مقيداً على مستخدمين محددين.

أسئلة الاختيار المتعدد

(١) يمكن أن يوفر تقرير التأكد تأكد عن المعلومات بأنها تتسم .

a- المصداقية.

b- الملائمة.

c- التوقيت المناسب.

d- كافة ما سبق.

(٢) أي من الأتي لا يعد أحد مبادئ الثقة في الويب .

a- صحة العملية.

b- حماية المعلومات.

c- شهادة رقمية بالترخيص.

d- أفصاح ممارسات الأعمال.

(٣) أي من الأسباب التالية تشرح بشكل أفضل لماذا يجب أن يحصل الممارس على خطاب تعاقد بالارتباط بخدمة العناية بالكبار.

a- معايير التصديق التي تتطلب أن يستخدم المحاسب الممارس خطاب تعاقد.

b- خطاب تعاقد سوف يحدد مسئوليات الممارس وواجباته عن الارتباط.

c- سوف توفر حماية مطلقة للممارس في حالة وجود دعوى قضائية عن طريق العميل.

d- أن الممارس سوف يكون قادراً على تحويل المسئولية الخاصة بتصرفات ترتبط بعدم تأكد للآخرين.

(٤) أي من الأتي لا يعتبر أحد أنواع خدمات العناية بالكبار.

a- خدمات تأكد.

b- خدمات استشارية.

c- خدمات مباشرة.

d- خدمات تصميم النظم.

(٥) أياً من الخدمات المهنية التالية سوف يتم اعتبارها ارتباط تصديق.

a- ارتباط بخدمة استشارية للإدارة توفر خدمة تكنولوجيا المعلومات لأحد العملاء.

b- ارتباط بالتقرير عن إعداد وتجميع قوائم مالية وفقاً لمتطلبات قانونية.

c- ارتباط بخدمة ضرائب دخل خاص بإعداد أقرارات ضريبية.

d- إعداد قوائم مالية من السجلات المحاسبية للعميل.

(٦) يجب أن يتضمن تقرير الإعداد والجمع للمحاسب عن أحد التنبؤات المالية إيضاح بأن:

a- إن الإعداد لا يتضمن تقويم تأييد الافتراضات القائمة وراء التنبؤ.

b- إن الافتراضات الفرضية التي استخدمت في التنبؤ تعتبر معقولة.

c- إن القوائم المالية المتوقعة محدودة في تقديم في شكل تنبؤ معلومات تمثل أقرار للمحاسب.

d- أخرى.

(٧) تعتبر المراجعة القانونية هامة لمستخدمي القوائم المالية لأنها:

a- تحدد مستقبل بقاء إدارة الشركة التي تراجع قوائمها المالية.

b- تهدف إلي قياس الإفصاح عن البيانات المالية والتشغيلية التي تتضمنها القوائم المالية.

c- تشتمل على الفحص الموضوعي وكذلك إعداد التقرير عن القوائم التي تعدها الإدارة.

d- تهدف إلي إعداد تقرير عن مدى دقة جميع المعلومات التي تحويها القوائم المالية.

(٨) أي الأسباب التالية يبرر تقرير المراجعة؟

a- قد يكون هناك خداع من جانب الإدارة ومن ثم فإن الاحتمال الأكبر لاكتشافه يكون بواسطة المراجع القانوني.

b- قد يكون هناك اختلاف في المصالح بين الشركة التي تعد القوائم المالية وبين الأشخاص المستخدمين لهذه القوائم.

c- قد يكون هناك أخطاء في الأرصدة الحاسبية بالقوائم والتي عادة ما يتم تصحيحها نتيجة عمل المراجع القانوني.

d- قد يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً.

(٩) تساعد المراجعة القانونية على توصيل البيانات الاقتصادية إلي جمهور المستثمرين لأن المراجعة.

١- تعزز دقة البيانات المالية.

٢- توفر الثقة في القوائم المالية.

٣- تضمن بأن البيانات المالية معدة بطريقة عادلة (دون تحيز).

٤- تؤكد لقراء القوائم المالية بأن أي غش قد تم تصحيحه.

(١٠) لماذا يطلب من المراجع القانوني أن يبدي رأياً في صدق وعدالة القوائم المالية؟

١- لأنه من الصعب إعداد قوائم مالية تعبر عن صدق وعدالة المركز المالي للشركة وكذلك التغييرات في المركز المالي والعمليات دون الاستعانة بخبرة مراجع قانوني.

٢- لأن تعيين مراجع حيادي لتقييم المعلومات المالية المعروضة بقوائمها المالية من مسئوليات الإدارة.

٣- نظراً للحاجة إلي رأي طرف مستقل لأن الشركة قد تكون غير موضوعية فيما يتعلق بقوائمها المالية.

٤- لأنه من العادات المألوفة أن يتسلم جميع مساهمي الشركة تقريراً محايداً عن مدى كفاءة الإدارة في تدبير شئون الشركة.

(١١) أي الأتي يصف بشكل جيد العلاقة بين خدمات التأكد وخدمات التصديق:

a- بينما يتضمن خدمات التصديق بيانات مالية فإن خدمات التأكد تتضمن بيانات غير مالية.

b- بينما تتطلب خدمات التصديق الموضوعية فإن خدمات التأكد لا يتعين أن يتوافر لديها الموضوعية.

c- أن خدمات التصديق تعتبر مجموعة فرعية من خدمات التأكد.

d- خدمات التصديق والتأكد تعتبر مصطلحات مختلفة لنفس الأنواع من الخدمات.

(١٢) أياً من الأتي لها المسئولية الرئيسية لعدالة الإقرارات التي يتم عملها في القوائم المالية:

- إدارة العميل . - المراجع المستقل .
- لجنة المراجعة . - المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

(١٣) إن الفائدة الأكثر أهمية لوجود مراجعة سنوية عن طريق المحاسبة العامة تتمثل في:

a- توفير تأكد للمستثمر والإطراف الخارجية الأخرى بأن القوائم المالية تعتبر قابلة للاعتماد عليها.

b- تمكين المديرين المسئولين من تجنب المسئولية الشخصية لأي تحريفات في القوائم المالية.

c- الوفاء بمتطلبات الهيئات الحكومية.

d- توفير تأكد بأن التصرف غير القانوني إذا وجدت سوف يتم استحضارها للأذهان.

(١٤) أن قانون Sarbanes – Oxley قد خلق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة . أي من الأتي لا يعد أحد مسئوليات ذلك المجلس.

١- وضع معايير الاستقلالية لمراجعي الشركات العامة.

٢- فحص التقارير المالية التي يتم استيفائها مع **SEC**.

٣- وضع معايير المراجعة لمراجعات الشركات العامة.

٤- تحديد العقوبات على الشركات العامة المسجلة.

(١٥)أي النقاط التالية ترتبط فقط بمعيار ممارسة وتأدية الخدمات الاستشارية:

a- يجب على من يقوم بالخدمات الاستشارية أن يؤديها بأمانة وموضوعية وأن يكون حيادي في اتجاهاته الفكرية.

b- تقدم الخدمات الاستشارية بواسطة شخص أو مجموعة أشخاص على درجة كافية من المهارة الفنية كمستشارين.

c- تقدم الخدمات الاستشارية بواسطة مهنيين لهم المقدرة التحليلية الكافية ومهارة خاصة تتعلق بالحدث موضوع الاعتبار.

d- يجب على من يقدم الخدمات الاستشارية- قبل القيام بهذه المهمة- أن يبلغ عمليه بأي احتياجات من شأنها أن تسفر عنها هذه المهمة.

(١٦) أن الهدف الأساسي من الخدمات الاستشارية التي يقوم بها المحاسبون القانونيين هو:

a- تأهيل المحاسب القانوني للظروف والمتطلبات البيئية في دنيا الأعمال.

b- تأهيل المحاسب القانوني كمستشار مما يجعله قادراً في المستقبل على النمو والازدهار في مجال ممارسة المهنة.

c- تقديم النصح والمساعدة الفنية للعميل حتى يكون قادرا على إدارة شئون أعماله بفعالية.

d- تأهيل المحاسب القانوني للحصول على مزيد من المعلومات في كافة مجالات الأعمال.

(١٧) إن لجنـــة الخـدمات الاستشــارية بمجمــع المحاســبين القــانونيين الأمريكي قد بنت اعتقادها بأنه لا يجب على المحاسب القانوني القيام بخدمات استشارية إلا عندما:

a- يكون العميل غير متفهم لطبيعة وظروف نشاطه.

b- يتفهم العميل طبيعة هذه الخدمات ويدرك أهميتها.

c- يكون العميل غير ذي خبرة كافية لفهم مغزى التغيرات البيئية التي تحدث.

d- ينسحب المحاسب القانوني كمراجع مستقل لدى العميل.

الفصل الثانى

أثر قانون Sarbanes-Oxley

على مهنة المحاسبة العامة

Impacting of Sarbanes-Oxley
The Accounting Profession

١/٢ مقدمة .

٢/٢ نظرة عامة علي اخفاقات المراجعة التي عجلت بتطبيق القانون

٣/٢ نظرة عامة علي مبادرات الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية المؤثرة علي المحاسبة العامة .

٤/٢ نظرة عامة علي المتطلبات الرئيسية للقانون ومضامينة علي مهنة المراجعة.

٥/٢ تكوين مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة .

٦/٢ استقلالية المراجع .

٧/٢ الخدمات المقدمة عن طريق منشآت المحاسبة العامة .

٨/٢ مسئوليات الشركة .

٩/٢ مراجعات الرقابة الداخلية للتقرير المالي علي الشركة العامة .

١٠/٢ اسئلة وتطبيقات .

١/٢ مقدمة

تـم توقيـع قـانون **Sarbanes-Oxley** تشـريعيا بتـاريخ ٣٠ يوليـو ٢٠٠٢ ، وهـو يعتبر من أكثر تشريعات الأوراق المالية أهميـة منذ قـانوني الاوراق الماليـة ١٩٣٣ ، ١٩٣٤ . يـتم تطبيـق أحكـام ذلـك القـانون علـى الشـركات العامـة ومنشـأت المحاسـبة العامة التي تقوم بمراجعتها. وقد نشأ ذلك القانون في ديسمبر عـام ٢٠٠١ أثـر حـدوث وقائع إفلاس شركة أنرون بعد شهر فقط بعد ما سمحت بأخطاء محاسبية أسفرت عن تضخيم الارباح منذ عـام ١٩٩٤ بحـوالى ٦٠٠ مليـون دولار، مـع وجـود ٦٢ مليـون دولار، وقـد اعتبـرت تلـك الحالـة الأكبـر للإفـلاس فـى تـاريخ الولايـات المتحـدة الأمريكيـة، ورغمـا عن ذلك فقد أعقب ذلك بشـهور عديدة وجـود حالـة ضـخمة مـن الغش والإفلاس لشركة **World Com** فى يوليو عام ٢٠٠٢ بمبلغ ١٠٠ بليون دولار فى الأصـول . أن كل من شركتى **World Com & Enron** قد كانـت محل مراجعـة عن طريق منشـأة محاسبة عامـة واحـدة هـي **Arthur Anderson** وهـي أحد منشـأت المراجعة الخمسة الكبار فى العام، وقد تم وقف منشأة **Anderson** بشكل أساسـى عن مراجعة الشركات العامة بعد ما تبين ان تلك المنشأة كانت متورطه فى تعطيل العدالـة فـى قضـية **Enron** فـى يونيـو عـام ٢٠٠٢. أن الحـالات المقـرر عنهـا للغـش وفشـل المراجعة المزعوم فى شركات أخرى تشير إلى أن مخـاوف قصـور أداء المراجـع لـم يكن مقصوراً على منشأة **Anderson** .

أن أحـد النتـائج الرئيسـية لقـانون **Sarbanes-Oxley** قـد تمثـل فـى خلقـه مجلـس الإشراف المحاسبى للشركات العامـة **Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)** ، فمع خلق ذلك المجلس فإن مهنة المحاسبة التـى قد تـم تنظيمهـا ذاتيًا بشكل كبير فى الماضى قد أصبحت الأن مهنة منظمـة موجهـة لأداء مراجعـات الشـركات العامـة. أن مجلـس الإشـراف المحاسـبى للشـركات العامـة **PCAOB** يـوفر إشـراف علـى مراجعـى الشـركات العامـة بالاضـافة الـي إقـرار معـايير

المراجعة بجانب المعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلالية، ومعايير الرقابة على الجودة على مراجعة الشركات العامة وأداء فحوصات الرقابة على الجودة على منشآت المراجعة التي تكون محل إشرافها .

ولاشك أن أبرز مشكلة هامة فى حالة شركة **Enron** قد تمثلت في وجود مقدار ضخم من الأتعاب المدفوعة الى منشآة **Anderson** للمراجعة عن خدمات بخلاف المراجعة **Non-Audit Services** .

أن وجود منشأة استشارات اندرسون تعتبر الممارسة الاستشارية الأولى التى تنفصل عن منشأت المحاسبة الخمس الكبار . حيث علي اثر ذلك تنازلت ثلاثة من منشأت المحاسبة الأربعة الكبار عن ممارساتها الاستشارية. ولا شك أن ذلك قد قيد من قدرة المراجعين علي توفير خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة الي الشركات العامة. وقد أتاح مجلس الاشراف المحاسبى على الشركة العامة **(PCAOB)** وضع أحكام تؤثر على استقلالية المراجع .

أن شركات **World Com, Enron** وغيرها من الشركات التي تقدم أمثلة على التقرير المالي المضلل الصارخ قد ألقت الضوء على أوجه الضعف في حوكمة الشركات **Corporate Governance** . ويضمن القانون أحكام لتحسين استقلالية وفعالية لجان المراجعة، كما يستلزم القانون أيضاً أن يصدق كل من المدير التنفيذي المسئول **CEO** ،والمدير المالي المسئول **CFO** على القوائم المالية للشركة مع وجود عقوبات صارمة للتصديق المتعمد على القوائم المالية يوجد علم بانها قد حرفت مادياً.

وربما أكثر الأحكام أهمية في القانون هو المتطلب الموجود فى القسم رقم ٤٠٤ الخاص بضرورة اعداد الادارة تقرير عن تقييمها لفعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالى. وضرورة تصديق المراجع في تلك التقارير عن تأكيد الادارة على فعالية ضوابط الرقابة الداخلية. وقد قدم معيار المراجعة رقم **(٢)**

الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبى على الشركة العامة إرشادًا عن مراجعات فعالية الرقابة الداخلية.

بالاضافة لما سبق توضح حالات الغش فى عديد من الشركات مثل شركة **Enron** بالاضافة الى شركة **World Com** الحاجة الي وجود إرشاد إضافى لدى المراجعين فى اكتشاف الغش، وقد أصدر إيضاح معايير المراجعة رقم ٩٩ عن طريق مجلس معايير المراجعة **ASB** فى عام ٢٠٠٢ لتقديم إرشاد إضافى للمراجعين عند تحديد والاستجابة الى مخاطر الغش، يوفر ذلك المعيار أيضا أبعاد نظر مفيدة لكافة الأطراف الرئيسية التى تلعب دورًا كثيرا فى حوكمه الشركات للعمل معًا على منع ردود واكتشاف الغش فى التقرير المالى.

يهتم ذلك الفصل بدراسة القانون الامريكي **Sarbanes-Oxley** وأثره علي عمليات المراجعة ومهنة المحاسبة العامة ، أن المضامين الكاملة لذلك القانون لن تكون معروفة على وجه التحديد خلال الأجل القصير المنظور. حيث أن الكثير من بنود ذلك القانون تتطلب مزيد من الدارسات الإضافية المتعمقة والتي يتعين أن تتبع بقواعد يتعين تنفيذها عن طريق هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية .

وجدير بالبيان فأنه قد يكون الخطأ أن ينظر إلي ذلك القانون بمعزل عن دراسة التغيرات الأخرى التي أحاطت بمهنة المحاسبة والمراجعة ، ورغما عن ذلك فإن المتطلبات الجديدة في ذلك القانون قد أحدثت آثار هامة ابتداء من الفترة الممتدة من ٣٠ يوليو عام ٢٠٠٢ وهو ذلك اليوم الذي قام فيه الرئيس جورج بوش بالتوقيع على القانون حتى يناير ٢٠٠٤ ، حيث أثناء تلك الفترة فإن الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (**SEC**) ومجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (**PCAOB**) قد قامت بإصدار قواعد ولوائح عديدة تتطلب عناية متصلة بشكل من شأنه يمكن تطبيق متطلبات ذلك القانون .

وتحقيقا لأهداف ذلك الفصل سوف يتم تنظيمه بحيث يتضمن :

- نظـرة عامـة علـى إخفاقـات المراجعـة والعوامـل التـي أدت إلـي الحاجـة لوجود قانون Sarbanes - Oxley .

- نظـرة عامـة علـى مبـادرات هيئـة تنظيم تـداول الأوراق الماليـة التـي سبق وأن أحاطت بمهنة المحاسبة والمراجعة .

- نظرة عامة علي المتطلبات الرئيسية لذلك القـانون ومضـامينها علـي مهنـة المراجعة .

٢/٢ نظرة عامة عن إخفاقات المراجعة التي عجلت بتطبيق القانون

An Overview of Audit Failures Leading to the Implementation of the Act

لعل أبـرز أخفاقـات المراجعـة فـي السنوات الأخيـرة تتمثـل فـي مراجعـة شـركتي **WorldCom & Enron** باعتبارهمـا مـن عمـلاء **Arthur Anderson** أحـد أبـرز منشآت المحاسبة العامة في الولايـات المتحـدة (أحـد منشـآت المحاسـبة العامـة الخمس الكبار سابقا) بل وفي العـالم عمومـا ، ولاشـك أن هنـاك عديـد من الإخفاقـات الأخـرى للمحاسبة والمراجعة قد ارتبطت بشركات أخرى أبرزها **Adelphi, Qwest , Tyco ,** **Micro Startegy, Waste Management** بالإضـافة إلـي شـركة **Xerox** ، أن كافـة أحداث الفشل والاخفاق لم تحدث عن طريق الشركات فحسب بـل أنهـا تمثـل اخفاقـات ملموسة وفعلية في حوكمـة الشـركات ، ومـن هنـا يتعين فهم العلاقـات المتداخلـة لتلـك الاطراف المكونة لهيكل الحوكمة ، وكيف فشل كل طرف منها في هذا الخصـوص ، حيث أنها كانت منتشرة في كافة الهياكل وقد تباينـت مشـاكلها من الاخطـاء الصـغيرة الي المخالفات الجسيمة ، يلخص الشكل رقم (١/٢) أمثلـة علـي اخفاقـات ومسئوليات حملـة الاسـهم ومجلـس الادارة والادارة ولجـان المراجعـة ذاتيـة التنظـيم والمؤسسـات والمـراجعين الخـارجين والـداخليين ، أن تلـك الإخفاقـات قـد تـأثرت بكافـة منشـآت المحاسبة العامة الخمسة الكبيرة **Big 5 Public Accounting Firms** ، ولـذلك عنـدما تكون هناك مشاكل فريدة مع **Arthur Anderson** فأن الكثيرين في الكونجرس وفي

المهنـة وبالتأكيـد جمهـور المسـتثمرين قـد أدركـوا أن المشـاكل فـي المهنـة قـد تغلغلـت وانتشـرت مـن فضـائح كـل مـن شـركتي **Enron and and WorldCom** بالإضـافـة إلـــي قصــور وتــواطــؤ**Arthur Anderson** أحــد الخمــس الكبــار ســابقا فـــي مجـــال المحاسبة والمراجعة.

شكل رقم (١/٢)

مسئوليات وإخفاقات حوكمة الشركة

الطرف	المسئوليات	أخفاقات حوكمة الشركة
١ – حملة الأسهم	**الدور الواسع** توفيرإشراف فعال من خلال عملية انتخاب المجلس ، والموافقة على المبادرات الرئيسية واتفاقيات بيع أو شراء الأسهم .	– التركيز على الأسعار قصيرة الأجل – الفشل في أداء تحليل النمو طويل الأجل . – تسليم مسئولياتها إلى الإدارة طالما تزايد سعر السهم.
٢ – مجلس الإدارة	**الدور الواسع** التمثيل الرئيسي لحملة الأسهم في التأكد من أن المنظمة تقوم بالإدارة ة وفقا لدستور المنظمة وللتأكد من وجود نظام مساءلة محاسبية ملائم. **الأنشطة الخاصة** – اختيار الإدارة . – فحص أداء الإدارة وتحديد المكافآت . – إعلان توزيعات الأرباح . – الموافقة على التغيرات الجوهرية مثل الاندماج . – الأشراف على أنشطة المساءلة المحاسبية .	– أشراف غير كاف على الإدارة . – الموافقة على خطط مكافآت الإدارة ولاسيما خيارات الأسهم التي تقدم حوافز معاكسة متضمنة حوافز لإدارة الأرباح . – اختيار مديرين غير مستقلين غالبا ما يتم الرقابة عليهم عن طريق الإدارة . – عدم أنفاق وقت كاف أو عدم وجود خبره كافية لأداء الواجبات . – أعاده تسعير خيارات الأسهم بشكل مستمر عندما ينخفض سعر السوق .
٣ – الإدارة	**الدور الواسع** – الأعمال والمساءلة المحاسبية . – إدارة المنظمة بفعالية وتوفير مساءلة محاسبية دقيقة وزمنية لحملة الأسهم	*- إدارة الأرباح للوفاء بتوقعات المحللين .* – التقرير المالي الأحتيالي . – الترويج لمفاهيم محاسبية لتحقيق هدف

	وأصحاب المصلحة الآخرين . **الأنشطة الخاصة** – وضع الإستراتيجية والميل النظري للمخاطر . – تطبيق ضوابط رقابة داخلية فعالة. – تطوير التقارير المالية . – تطوير تقارير أخرى للوفاء بالمتطلبات العامة للجمهور وأصحاب المصلحة والمتطلبات التنظيمية الرقابية.	معين للتقرير . – النظر إلى المحاسبة كأداة وليس كإطار للتقرير الدقيق .
٤ – لجان المراجعة (مجلس الإدارة)	**الدور الواسع** – توفير أشراف على وظيفة المراجعة الخارجية والداخلية وعملية إعداد القوائم المالية السنوية والتقارير العامة على الرقابة الداخلية . **الأنشطة الخاصة** – اختيار مكتب المراجعة الخارجي . – الموافقة على أعمال بخلاف المراجعة المؤداة عن طريق مكتب المراجعة . – اختيار والموافقة على تعيين المراجع الداخلي . – فحص الموافقة على نطاق وموازنة وظيفه المراجعة الداخلية . مناقشة نتائج المراجعة مع المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وتقديم النصح للمجلس عن تصرف خاصة يتعين القيام بها .	– عدم وجود خبرة متخصصة أو وقت كاف لتوفير أشراف فعال على وظائف المراجعة . – عدم النظر إليهم عن طريق المديرين كعميل مراجعة ، وبالاحرى فان سلطة تعيين وعزل المراجعين غالبا ما تظل في يد الإدارة .
٥ – التنظيمات ذاتية التنظيم مثل AICPA بالإضافة إلى FASB .	**الدور الواسع** وضع معايير المحاسبة والمراجعة التي من شأنها أحكام المفاهيم القائمة للتقرير المالي والمراجعة ، ومقابلة توقعات جودة المراجعة والمحاسبة . **الأدوار الخاصة**	– أن عمليات فحص النظير الخاصة بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لم تأخذ في الحسبان منظور الجمهور ، بالأحرى فقد ركزت فقط على المعايير التي تم تطويرها والالتزام بها داخليا . – عدم ارتباط المجمع بشكل نشط بالطرف

	- تحديد المبادئ المحاسبية . - تحديد معايير المراجعة . - تفسير المعايير الصادرة سابقا . - تطبيق عمليات الرقابة على الجودة للتأكد من جودة المراجعة . - تعليم الأعضاء المتطلبات الخاصة بالمراجعة والمحاسبة .	الثالث عند وضع المعايير . - أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية موجها تجاه القاعدة بالاستجابة إلى : - المعاملات الاقتصادية المعقدة. - مهمة المراجعة التي تعتبر غير موجهة نحو وضع القواعد بدلا" من الإلزام بالمفاهيم - ضغوط من الكونجرس لتطوير القواعد التي تعزز النمو الاقتصادي على سبيل المثال السماح للتنظيمات بعدم الموافقة على خيارات الأسهم .
٦- تنظيمات أخرى ذاتية التنظيم على سبيل المثال سوق أسهم نيويورك .	**الدور الواسع** التأكد من كفاءة الأسواق المالية متضمنة الأشراف على التداول والأشراف على الشركات المسموح لها بالتداول في السوق. **الأنشطة الخاصة** - وضع متطلبات التسجيل متضمنا متطلبات المحاسبة والحوكمة . - الأشراف على أنشطة التداول .	وضع تحسينات لإجراء حوكمة الشركة الجيدة عن طريق أعضائها إلا أنها فشلت في تنفيذ بعض من تلك الإجراءات الخاصة بحوكمة المجلس والإدارة .
٧ – الهيئات التنظيمية مثل البورصة الأمريكية	**الدور الواسع** التأكد من دقة وزمنية وعدالة التقرير العام عن المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى الخاصة بالشركات العامة . **الأنشطة الخاصة** - فحص كافة النماذج الإلزامية المقدمة للبورصة . - التفاعل مع مجلس معايير المحاسبة المالية عند وضع المعايير المحاسبية . - تحديد معايير الاستقلال المطلوبة للمراجعين الذي يعدون تقاريرهم عن القوائم المالية العامة . - تحديد غش الشركة والتحقق من الأسباب	- تم تحديد المشاكل إلا أنه لم يتم تقديم موارد كافيه عن طريق الكونجرس أو المصالح الإدارية للتعامل مع تلك المشاكل والقضايا .

	واقتراح التصرفات العلاجية .	
٨ – المـــــــراجعين الخارجيين	**الدور الواسع** أداء عمليات مراجعة القوائم المالية للتأكد من أن القوائم خالية من اي تحريفات جوهرية متضمنة التحريفات التي قد ترجع إلى الغش . **الأنشطة الخاصة** – مراجعة القوائم المالية للشركات العامة. – مراجعة القوائم المالية للشركات غير العامة . – أداء أعمال محاسبية أخرى مثل الضرائب والاستشارات .	– وضع المفاهيم المحاسبية التي تساعد المنظمة على تحقيق أهداف الأرباح . – ترقية العاملين تأسيسا على مقدرتهم على تسويق تأدية خدمات بخلاف المراجعة . – استبدال الاختبارات المباشرة على الأرصدة المحاسبية بالاستفسارات وتحليل المخاطر والإجراءات التحليلية . – الفشل في كشف الغش في عديد من الحالات على سبيل المثال شركات أنرون وورلدكوم سبب عدم تأدية بعض من إجراءات المراجعة الأساسية .
٩ – المراجعين الداخلين	**الدور الواسع** – أداء مراجعات للشركات بهدف التحقق من التزاماتها بسياسات الشركة والقوانين ، فضلا" عن القيام بالمراجعة لتحديد كفاءة العمليات بالإضافة إلي المراجعة بهدف تحديد دقة عمليات التقرير المالي. **الأنشطة الخاصة** – التقرير عن نتائج وتحليلات للإدارة (متضمنة الإدارة التشغيلية) ولجان المراجعة . – تقييم ضوابط الرقابة الداخلية .	– تركيز المجهودات على المراجعات التشغيلية وافتراض أن المراجعة المالية قد تم أجرائها بشكل كافي عن طريق وظيفة المراجعة الخارجية . – التقرير عن النتائج للإدارة مع التقرير إلى لجنة المراجعة . – في بعض الحالات (ورلدكوم) لم يكن هناك أي وصول إلى الحسابات المالية للشركة .

وبصفة عامة يتعين استعراض تلك المشاكل أو الاتجاهات التي ألقت بظلالها علي فقدان الثقة في مهنة المحاسبة العامة في ضوء ستة من الاتجاهات الرئيسية علي الأقل التي قامت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية وعديد من الجهات الأخرى بدراستها علي النحو التالي :

١- زيادة الاعتماد علي اساس الشكل فوق الجوهر **Form Over Substance** عند اتخاذ أحكام المحاسبة .

٢- أقرار المراجعين بأن الإدارة **Management** هي العميل **Client** وليس حملة الأسهم هي العميل (وبطبيعة الحال فأن الإدارة لديها السلطة علي تعيين وعزل منشأة المراجعة) .

٣- أن إدارة الأرباح **Management of Earnings** أضحى لها دور مقبول واسع تم قبوله عن طريق الإدارة.

٤- أن أعضاء مجلس الإدارة غير مستقلين **Independent** كما أنهم ليسوا أقوياء **Strong** .

٥- أن الاستشارات الإدارية **Management Consulting** قد نمت بدرجة سريعة لعقدين من الزمان وأصبحت أكبر وأكثر ربحية مقارنة بالمراجعة وخدمات التأكد **Audit and Assurance Services** .

٦- تخصيص مكافآت لشركاء المراجعة في ضوء النمو والربحية ، وقد أصبحت العلاقة مع الإدارة أساسا هاما ومؤثرا في تحديد نظام مكافآت شريك المراجعة .

أن المحاسبين الرئيسيين الثلاثة السابقين للبورصة قد كتبوا مقالات تصف التدهور في مزاولة المهنة ، وتحدد أمثلة عديدة علي إخفاقات منشآت المحاسبة العامة كما قررت البورصة في ظل رئاسة **Levitt** أنه يتعين أحداث تغير لمواجهة ذلك ، ففي أحد تعليقاته في سبتمبر عام ٢٠٠١ أكد أن هناك مشاكل عديدة تواجه المهنة ، كما تم تعيين لجنة الوشاح الأزرق **Blue Ribbon** بهدف تحسين المساءلة المحاسبية عن طريق تفعيل لجان المراجعة **Audit Committees** ، وقد حدد **Levitt** عدة مخاوف رئيسية في هذا الشأن تتمثل في :

١- استخدام الاحتياطيات عن طريق مجلس إدارة المنشأة لإدارة الربحية **Manage Earnings** .

٢- الاعتراف بالإيراد **Revenue Recognition** على نحو لم يفي بمعايير الأرباح الرئيسية.

٣- المحاسبة الابتداعيه **Creative Accounting** لإغراض عمليات الاندماج والاستحواذ التي لن تعكس الحقيقة الاقتصادية .

٤- الاعتماد في تحديد المكافآت على نظم المكافآت المبنية على الأسهم **Stock - Bascd Compensation** ، والتي تمثل ضغط متزايد عند الوفاء بأهداف الأرباح .

ولقد تخوف الرئيس **Levitt** من أن منشآت المحاسبة العامة ليس في وسعها أو ليس لديها رغبة في أن تقول لا لعميل المراجعة الذي يذهب الي ابعد من حدود المعقولية، وبالأحرى فقد أدرك بيئة المراجعة التي يقوم فيها العميل بالقول للمراجع أظهر لي أين ستطبق المعايير المحاسبية المقترحة ، وبالاحرى فهو يرغب في يذهب الي ابعد من بيئة معينة خلالها يقوم المراجعون بعمل أحكام منفصلة عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات ، ويتطلب تطبيق المحاسبة التي تتسق مع تلك الأحكام ، وقد تطلعت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية إلي التخلص من ذلك العائق الأخير فبدلا من أن يمارس المراجعون أحكام مستقلة ، فأنه أصبح مقبولا الانتظار ورؤية ما اذا ما كانت البورصة ستقول لا ، وفي حقيقة الأمر فأن المهنة قد فشلت في أداء مهامها الرئيسية والتي تمثلت في اتخاذ أحكام مستقلة تهدف إلى توفير تأكد بأن القوائم المالية قد عرضت أصدق وأعدل صورة ممكنة داخل محددات مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

أن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ليست هي الجهة الوحيدة التي لديها مخاوف بشأن المهنة ، حيث أن مجلس الأشراف العام **Public Oversight Board (PoB)** وهو مجلس شبه مستقل **Quasi Independent** ولديه إشراف واسع علي

المهنة بدون أن يكون لـه أي سلطة قد شكل لجنة لإعادة النظر في عملية المراجعة ، حيث أهتم المجلس بأن المهنة لها جوانب قاطعة **Cutting Corners** تجعل تكلفة المراجعة أكثر فاعلية ولذلك فقد سمح لشـركاء المراجعة **Audit Partners** أن يتم مكافـآتهم عنـد مسـتويات قابلـة للمقارنـة مـع شـركاء الاستشـارات **Consulting Partners** ، وعلي وجه التحديد فقط كان لمجلس الأشراف العام مخاوف تتمثل فـي الآتـي :

١- استخدام الفحص التحليلي **Analytical Review** بشكل غير ملائم ليحل محل إجراءات مراجعة التحقق الأساسية **Substantiate Audit Procedures** .

٢- عدم قيام منشآت المراجعة بتقييم الرقابة الداخلية بشكل شامل والقيام باستخدام إجراءات التحقق الأساسية لدراسة مواطن الضعف في ضوابط الرقابة الداخلية.

٣- عدم ارتقاء عملية توثيق المراجع لاسيما المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة بما تتطلبه المعايير المهنية .

٤- تجاهل المراجعون علامات التحديد أو الإنذار التي تشير إلي وجود الغش بالإضافة إلي المشاكل الأخرى .

٥- عدم توفير المراجعون تحذير كافي إلي المستثمرين بشأن الشركات التي قد لا يكون لديها المقدرة علي الاستمراريتها في مزاولة نشاطها .

وقد أصدر مجلس الأشراف العام تحليل شامل لتلك المشاكل بشكل موجز قبل أن يتم الافصاح عن إخفاقات المراجعة عام ٢٠٠٢ ، بل أن معظم ذلك التقرير قد حدد وجود لتلك المشاكل كما أفاد عن التصرفات المقترحة التي يتعين اتخاذها عن طريق منشآت المراجعة الفردية .

وأخيرا فقد قام مجلس معايير الاستقلال **The Independence Etawdards Boards (ISB)** بتطوير ودراسة عديد من القضايا المرتبطة باستقلالية

المراجعة، حيث قام بإصدار نشرتين كان الهدف منهما تحسين استقلالية المراجع ، إلا أنهما لم يدرسا أي من القضايا الرئيسية التي أدرك الكثير أنها تمثل مشاكل محتملة نتيجة الاعتماد المتزايد علي الاستشارات الإدارية والاستعانة بخدمات الغير (منشآت المراجعة) في أداء المراجعة الداخلية ، علاوة علي ذلك فقد وجهت بعض الانتقادات لذلك المجلس في أن اثنين من أعضاءه كانا من الشركاء المديرين في المنشأة الخمس الكبار كما كان الثالث رئيس المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(Barry Melancon)** والذي أشير إليه في مجلة **Business Week** بأنه من أسوأ عشر مديرين في عام ٢٠٠٢ .

أما داخل المهنة فأن معظم القوة الأخرى التي تلعب دورا هاما قد أثارت مخاوف البورصة في الآتي :-

١- حيث ظلت **(The Emerging Issues Task Force (EITF** تصدر قواعد محاسبية فنية أكثر تفصيلا ، وقد تضمنت أحد تلك القواعد فقرة غامضة تماما تم استخدامها عن طريق شركة **Enron** لتبرير معالجة محاسبية **Arcan Accounting** للكيانات ذات الغرض الخاصة حيث قامت باستخدامها لتغطية نتائجها الفعلية .

٢- أن عملية فحص النظير **Pear Review** (مراجعة منشآت المراجعة لبعضها البعض) والتي قام بالإضطلاع بها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد اعتمدت علي فحص أحد منشآت المراجعة الكبيرة لعمليات منشأة مراجعة كبيرة مماثلة ، وبالطبع فأن أي من تلك المنشآت ليس لديه الرغبة إلا في إعطاء تقرير غير متحفظ **Unqualified Report** للمنشأة الأخرى ، فليس هناك معايير موجودة يمكن أن تبرر مثل تلك التقارير .

٣- قدمت منشآت المحاسبة دراسات وأبحاث توفر طرق ابتكارية **Innovative** للمحاسبة عن المعاملات ، علي سبيل المثال فقد قدم **Arthur**

Anderson دراسات وأبحاث تصف عملية الاعتراف بالإيراد الخاص بشركات الاتصالات والتي تناولت تبادل طاقة الخط مع بعضها البعض (بشرط أن تكون تلك التداولات منفصلة بمقدار صغير من الوقت ذلك الإجراء الذي أصبح معروف أخيرا باسم **Round Tripping**).

٤- أن منشآت المحاسبة قد كانت تتبع بشكل تعسفي خدمات لا سيما في مجال الضرائب ، حيث يمكن أن يتم مكافآتها تأسيسا علي القيمة المضافة للعميل ، وبطريقة أخري يمكن القول بأنها كانت تتطلع إلي تقديم تلك الخدمات بشكل يتأسس علي الظروف الطارئة أو الشرطية ، حيث يتم مكافآت منشآت المراجعة علي أساس تحديد نسبة مئوية خاصة من الوفورات الضريبية المحققة ، وقد أدى ذلك إلي قيام بعض منشآت المحاسبة العامة بالتوصية بأن يقوم العملاء بتأسيس شركاتهم خارج الولايات المتحدة (مثل شركة**Stanley Tools**) لاكتساب مزايا ضريبية حيث تحتفظ بمكاتبها الرئيسية ومعظم أعمالها بداخل الولايات المتحدة حتى تأخذ ميزة حماية بيئة أعمالها .

٥- جعل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نفسه مؤسسة تجارية **Trade association** أكثر منه منظمة مهنية **Professional Organization** لخدمة المصلحة العامة .

وقد شبه بعض مؤيدي المهنة المشاكل والفضائح البارزة في عام ٢٠٠٢ بفيلم العاصفة الكاملة **Perfect Storm** وبينما قد يعد ذلك مجرد مغالاة إلا أن هناك عدد من الأمور المتشابهة ومع ذلك فمن وجهة نظر الكثير فأنها لم تكن تشبه تلك العاصفة الكاملة التي تم عرضها في الفيلم السينمائي حيث أن الأحداث لم تقع كلها في وقت واحد ، أن المشكلة تتمثل في أن المهنة لم يبدو أنها رأت كافة علامات التحذير التي كانت هناك ، يصور الشكل رقم (٢/٢) تلك الأحداث.

لذلك فبينما كان هناك كثير من الانتقادات التي أرسلت علامات تحذير إلي المهنة ، فأن المهنة قد استمرت في رؤية فقط الضوء الأخضر الذي يتيح لها بالتقدم المستمر، وقد كان هناك شعور بالخطأ بأن التغيرات في البيئة القانونية قد حمت المراجع ، وأنه طالما أنه يمكن تبرير المعالجة المحاسبية الفنية فقد كان هناك تهديد قليل موجه للمهنة .

٣/٢ نظرة عامة على مبادرات الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية المؤثرة على المحاسبة العامة

An Overview of the SEC Initiatives Impacting the Profession

لقد حذرت البورصة المهنة من كثير من المشاكل المحتملة ، وقد أعتقد غالبية المهنيين الممارسين ، أن تلك التحذيرات كانت مبررة حيث أن غالبية الممارسين استمروا في أداء خدماتهم بأعلى مستويات النزاهة ، وقد كانت لديهم الرغبة في القول لا للعملاء ، وعلي الرغم من ذلك فقد استمر العملاء في التعسف ودفعوا منشآت المراجعة إلي معالجات ودية صديقة للقضايا المحاسبية للدرجة التي أدت إلي قيامهم بعمل إفصاحات دقيقة فنيا وقد كانت أقل من الاقتراب إلى الواقع .

وقد أصدرت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أربعة نشرات رئيسية استندت على التصرفات التأديبية التي تم تحديدها سابقا في كثير من المفاهيم تم الإلزام بها في قانون **Sarbanes - Oxley** على النحو التالي :

١- إصدار إيضاح معيار عن الأهمية النسبية.

٢- إصدار إيضاح معيار عن الاعتراف بالإيراد .

٣- متطلب قواعد هيئة تنظيم الأوراق المالية عن استقلالية المراجع.

٤- الإدخال الرسمي لتوصيات لجنة **Blue Ribbon** لتعزيز لجان المراجعة .

الأهمية النسبية Materiality

أن إيضاح المعيار رقم ٩٩ قد دعم ورسخ التعريف الأساسي للأهمية النسبية ، وقد بررت الهيئة وجهة نظرها في أن المراجعين قد أهملوا الجانب النوعي أو الوصفي للأهمية النسبية ، حيث ركزوا بشكل كبير جدا علي قواعد بسيطة تعتمد على وجهة النظر أن الأهمية النسبية تمثل % ٥ من صافي الدخل، وقد طبقت البورصة مفهوم الأهمية النسبية ليس فقط علي الأرقام في القوائم المالية وإنما أيضا علي وضوح الإفصاحات والاختيارات المحاسبية التي يتم تبنيها لعرض النتائج المالية ، وفي الواقع فأن الهيئة قد حمست مهنة المحاسبة علي ترسيخ وتطبيق مفاهيمها عن الأهمية النسبية ووضعها محل التنفيذ والنظر إلي القضايا من وجهة هدف المستثمر .

الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition

اختارت البورصة أن تصدر ذلك الإيضاح بعد فحص عدد من التصرفات التأديبية للهيئة**SEC** ضد الشركات التي دفعت حدود الاعتراف بالإيراد بعيدا ، أن التصرف التأديبي ذلك قد غطي كل من شركات **Dot.Com** (مثل شركة **Priceline . Com**) فضلا عن الشركات الأخرى التي كثيرا ما استخدمت أسلوب حشر القناة **Channel Stuffing** كطريقة لتعزيز أي من الدخل الربع سنوي أو السنوي ، (ففي شركة **Pricelinc.Com** اختارت الشركة أن تسجل الإيراد لكافة القيم الكاملة للتذاكر الصادرة حتى لو كانت الشركة تعمل مثل

شكل إيضاحي رقم (٢/٢)

مهنة المحاسبة والعاصفة غير الكاملة

نقد هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية للمحاسبة واستقلالية المراجعة

نقد مجلس الإشراف العام لعمليات المراجعة

مهنة المحاسبة

الترويج لخدمات الاستشارات **إرضاء العميل**

- المحاسبين الفنيين – دفع حد المحاسبة

خدمات ضرائب إبداعية تستند إلي مطالبات تتحدد علي القيمة المضافة (الظروف الطارئة) ، ترقية الشركات علي أساسا المبيعات والقدرة علي إدارة العلاقة خدمات جديدة الاستعانة بخدمات الغير في المحاسبة والمراجعة الداخلية .

إخفاقات الشركات لاسيما التي تعمل صناعة Dot Com

نقد مجلس الاستقلالية للمهنة

التصرفات التأديبية لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية المرتبطة باستقلالية المحاسبة والمراجعة

مثل الوكيل السياحي التي تقوم بتوفير الخدمات من خلال مضاها المنتج مع العميل). وقد شجعت البورصة المهنة في التركيز علي طبيعة عملية الأرباح حيث أوصت بأن العمولة هي التي يتم اكتسابها وليست قيمة تذكرة الطيران هي التي تمثل المقياس الحقيقي للإيراد ، وقد لاحظت البورصة أن طريقة حشو القناة **Channel Stuffing** تم استخدامها لزيادة الإيراد للوفاء بإرشاد الأرباح ، أن البورصة قد لاحظت أن هناك علامات متكررة بأن تلك الطريقة يتم استخدامها بالفعل علي سبيل المثال مرتجعات المبيعات في نهاية السنة أو المبيعات الأقل في الربع التالي .

وكما هو الأمر في إيضاح المعايير رقم ٩٩ الخاص بالأهمية النسبية فأن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية قد حثت المهنة علي الترجيح إلي مبادئها الأساسية التي تعترف بالإيراد عندما :-

- يتم الوفاء بمبدأ الأرباح .
- عندما يتحقق .
- عندما تعكس أنشطة المنظمة المنتجة للإيراد .

مرة أخرى شجعت الهيئة المهنة علي ممارسة حكمها المستقل باتباع مبادئ عامة بدلا من مساعده العملاء في هيكلة معاملاتها التي قد تفي بقواعد فنية.

استقلالية المراجع Auditor Independence

شعرت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بقوة أن المهنة قد احتاجت أن يتم تذكيرها بالمبادئ الأساسية المرتبطة باستقلالية المراجع ، ولذلك فقد قامت بالبدء بثلاثة مبادئ أساسية والتي تم التوسع فيها بإضافة مبدأ رابع بعد إصدار قانون **Sarbanes - Oxley** وتتمثل تلك المبادئ في الآتي :

١- حتى يكون مراجع الشركة العامة مستقلا يتعين إلا يقوم بمراجعة عمله (وهذا يمكن حدوثه عندما يقوم بتأدية خدمات مراجعة داخلية عن طريق استعانة

الشركة محل المراجعة بخدماته أو تصميمه نظم معلومات مالية ، أو تقديمه خدمات التقييم أو التثمين أو أدائه خدمات اكتوارية أو خدمات إمساك السجلات إلي أحد عملاء المراجعة) .

٢- يجب إلا يتم توظيف مراجع الشركة العامة كأحد اعضاء أفراد الإدارة أو أحد العاملين لدى عميل المراجعة (علي سبيل المثال إذا قام بتوفير خدمات الموارد البشرية كتعيين أو توظيف أو تصميم حزم من المكافآت للمديرين ورؤساء الأقسام لأحد عملاء المراجعة) .

٣- حتى يكون مراجع الشركة العامة مستقلا يجب إلا يتصرف أو يعمل كمدافع عن عميل المراجعة (كما لو قام بتوفير خدمات قانونية أو أعمال خبيرة لأحد عملاء المراجعة في الدعاوى القضائية أو القانونية) .

٤- يجب ألا يكون مراجع الشركة العامة مروج أسهم الشركة أو المصالح المالية الأخرى (كما لو قام بالعمل كسمسار أو كمتعهد تداول أو مستشار استثماري أو مصرفي للاستثمار للشركة) .

وباتباع تلك المبادئ العامة حددت البورصة عشرة خدمات يجب إلا يقوم المحاسب العام بأدائها أو يجب أن تؤدى في ظل قيود معينة ، تتضمن تلك الخدمات ما يلي :

١- إمساك السجلات أو الخدمات الأخرى المرتبطة بالسجلات المحاسبية أو القوائم المالية لعميل المراجع .

٢- تصميم وتطبيق نظم المعلومات المالية .

٣- خدمات التقييم أو التثمين .

٤- الخدمات الاكتوارية.

٥- الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي لأداء المراجعة الداخلية .

٦- الوظائف الإدارية والموارد البشرية .

٧- السمسار أو المتعامل أو المستشار الاستثماري أو تقديم الخدمات المصرفية الاستثمارية .

٨- الخدمات القانونية وخدمات الخبرة غير المرتبطة بالمراجعة .

٩- أي خدمات أخرى يحددها مجلس الأشراف المحاسبي علي الشركة العامة.

وقد قامت البورصة الأمريكية مبدئيا بالالتزام بإفصاحات عامة عن قيمة الأتعاب المدفوعة إلي منشآت المحاسبة العام متضمنا الفصل بين أتعاب المراجعة وأتعاب الاستشارات المرتبطة بتصميم النظم وأتعاب الاستشارات الأخرى . ذلك المتطلب قد تم معارضته بشدة عن طريق مهنة المحاسبة العامة، إلا أن تلك البيانات كانت مفروضة ويلزم أن يتم الافصاح عنها للجمهور. وفي كثير من المجالات لم تكن الأتعاب المدفوعة لمنشآت المحاسبة العامة أكبر فقط من أتعاب المراجعة ولكن أحيانا كانت أكبر جوهريا حيث كانت أكبر بعشر مرات في حالة واحدة ، حيث أن شركة **Enron** غالبا ما ذكرت كحالة خلالها زادت إيرادات خدمات الاستشارات عن قيمة إيراد المراجعة ، بالإضافة إلي ذلك فقد كانت شركة **Enron** أحد الحالات التي قامت بالاستعانة بخدمات الغير(المراجع الخارجي) في أداء عمل المراجعة الداخلية عن طريق منشآت المراجعة الخارجية تاركة كثير من الأمور محل التساؤل عما إذا كان المراجعين الداخليين يمكن أن يكونوا قد أعطوا لمجلس الإدارة تقييم مستقل عن أيا من ضوابط الرقابة الداخلية أو المعالجات ، أن البورصة الأمريكية قد شجعت علي نحو متتالي منشآت المحاسبة العامة الضخمة علي التخلي عن الخدمات الاستشارية والتركيز علي استعادة ثقة الجمهور، وقد قام اثنين من منشآت المحاسبة العامة الخمس الكبار بفعل ذلك قبل سن قانون **Sarbanes Oxley** ، حيث قامت منشأة **Pricewaterhouse Coopers** ببيع قسم الاستشارات لديها إلي شركة **IBM** في عام ٢٠٠٢ ، كما قامت منشأة **Deloitte**

Touche & بإتمام خططها بتقسيم إدارة الاستشارات بها إلي شركة مستقلة في عام ٢٠٠٣ .

تقوية لجان المراجعة ومجالس الإدارة

Strengthen Audit Committees and Board

أدخلت البورصة توصية بتكوين لجنة الوشاح الأزرق **Blue Ribbon** عن لجان المراجعة ، وأدخلت لاحقا متطلبات تلك القاعدة علي بورصة **Nyse** لتقوية دور لجان المراجعة ، وقد دفعت البورصة أيضا مزيد من الانتباه تجد استقلالية أعضاء مجلس الإدارة ، كما تتمثل أحد التوصيات الرئيسية في جعل لجنة المراجعة بمثابة العميل الحقيقي للمراجعين حيث يكون لها السلطة الوحيدة في تعيين أو عزل المراجع الخارجي المستقل علاوة علي ذلك يكون للجنة المراجعة المسئولية الوحيدة للموافقة أو عدم الموافقة علي تأدية أية من خدمات بخلاف المراجعة عن طريق المراجعين الخارجيين ، كما ألزمت لجنة المراجعة بأن تعد رسميا تقريرا عن الأحكام في التقرير السنوي .

٤/٢ نظرة عامة عن المتطلبات الرئيسية للقانون ومضامينة علي مهنة المراجعة

An Overview of the Major Provisions of the Act and Implications for the Auditing Profession

لقد ضربت العاصفة بقوة عندما فشلت شركة **Enron** وأعلنت حالة الإفلاس الأكبر في تاريخ الولايات المتحدة ، كما غرقت السفينة عندما أصبحت شركة **World Com** هي حالة الإفلاس الأضخم في تاريخ الولايات المتحدة ، في كلا الشركتين فأن الإخفاقات التشغيلية قد تم تغطيتها بغش محاسبي ماهر لدرجة أنهما لم يتم اكتشافهما عن طريق منشآت المحاسبة العامة ، وقد استمرت الصحافة والكونجرس والجمهور العام في طرح الأسئلة عن لماذا أمكن لتلك الإخفاقات أن تحدث رغما عن إعطاء مهنة المحاسبة العامة الترخيص الوحيد لحماية الجمهور من الغش المالي**Financial Fraud** والقوائم المالية المضللة

أو الاحتياليـة **Misleading Financial Statements** . أن قـانون **Sarbanes-Oxley** يتسم بالشمول ومن الأهمية بمكان الفهم بأنه علي الرغم من أن القـانون قد تضمن كثير من البنـود والمتطلبات إلا أن جزء أخر جيد من ذلك القـانون يعتبر مازال مشروع تحت التنفيذ حيث أن ذلك القـانون قد فوض ونـدب مكتب المحاسب العام **General Accounting Office** بالإضـافة إلـي هيئـة تنظيم تـداول الأوراق الماليـة **SEC** في إجـراء دراسـات عديدة عن مهنـة المحاسبة وطبيعـة التقريـر المـالي والتقريـر إلـى الكـونجرس عـن توصـياتهم، ولـذلك فمـن الأهميـة تغطية طبيعة تلك الدارسات التي تم أدائها بالإضافة إلي تلك الإجراءات المحـددة في القانون .

أن الهدف من القانون الذي تم إبرامه في ٣٠ يوليو عـام ٢٠٠٢ والـذي جـاء رسـميا بعنـوان واسـم قـانون **Sarbances-Oxely** وقد يطلـق عليـه أحيانـا بشـكل غير رسمي بقـانون مسئولية الشـركة عـام ٢٠٠٢ **Corporate Responsibility Act** باعتباره ممثل حوكمة جديدة لمهنة ومنشـآت المحاسبة والمراجعـة ، والـذي يتمثل أهدافه في الأتـي :

A) أعادة النظر أو تعديل معايير حوكمة الشركة .

B) إضافة متطلبات جديدة للإفصـاح .

C) كشف جرائم جديدة مرتبطة بالغش .

D) زيادة العقوبات الجنائية عن الانتهاكات الجوهرية لقوانين الأوراق المالية .

E) خلق مجلس إشراف قوى على المراجع .

أن كثير من أجزاء ذلك التشريع الجديد سـوف يتطلـب تبنـي لـوائح إضـافية عن طريـق الهيئـة الأمريكيـة لتنظيم تـداول الأوراق الماليـة **Securities and Exchange Commission (SEC)** حتـى تصبح تلك الأجزاء فعالـة ، بالإضـافة

إلى ذلك فإن مجلس الأشراف الجديد على المراجع يجب أن يتسني سلسلة من القواعد المتعلقة لتنظيمها وتسجيل المراجع ومعايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى ، والفحص والتحريات بالإضافة إلى الإجراءات التأديبية ، أن ذلك القانون لم يتناول الجدل الحالي عما إذا كانت خيارات الأسهم يجب أن تتم المحاسبة عنها في أحد المصروفات .

الدراسات المطلوبة Studies Required

أهتم المشرعون بأهمية الحاجة إلي مزيد من المعلومات المستقلة عن عديد من الجوانب والوجوه قبل إمكانية تنفيذ ذلك التشريع المحدد ، علي سبيل المثال هناك تعامل أخذ كثير من الجدل والمناقشة عما إذا كان جزء من المشكلة كان يرجع إلي ميل متزايد تجاه المحاسبة المؤسسة علي القاعدة **Rule Based Accounting** ، وفي الجانب الأخر كان هناك أسئلة مفروضة بالتكافؤ عما إذا كانت المهنة قد تم دعمها للتأكد من أن الأحكام المتسقة التي تعكس الواقع الاقتصادي سوف يتم اتخاذها في ظل مدخل للمحاسبة مؤسس علي المبادئ **Principles - Based Approach** ، يوضح الجدول رقم (٣/٢) الدراسات والتقارير الخاصة المرتبطة بأجزاء وأقسام القانون تتمثل في الآتي :

(١) القسم رقم ٢٠٧ دراسة التدوير الإلزامي لمنشآت المحاسبة العامة المسجلة

Section 207 . Study of Mandatory Rotation of Registered Public Accounting Firms

يباشر مكتب المحاسبة العام **GAO** إجراء دراسة وفحص للآثار المحتملة للتدوير الإلزامي المطلوب لمنشآت المحاسبة العامة والتقرير عن النتائج إلي الكونجرس خلال سنة واحد من تاريخ سن القانون .

(٢) القسم ٧٠١ دراسة تقرير GAO بخصوص دمج منشآت المحاسبة العامة

Sectionm 701 GAO Study and Report Regarding Consolidation of Public Accounting Firms

يباشر مكتب المحاسبة العام إجراء دراسة والتقرير عن نتائجها إلي الكونجرس خلال سنة واحدة من تاريخ سن القانون يختص بفحص الأسباب وراء دمج منشآت المحاسبة منذ عام ١٩٨٩ ، وقد ذكر التشريع بأن مهنة المحاسبة العامة قد تقلصت من ثماني منشآت محاسبة عامة دولية رئيسية إلي أربعة فقط، وقد أراد المشرعون التعرف علي الأسباب الاقتصادية وراء التغير بالإضافة إلي مضامين وانعكاسات ذلك علي حماية الجمهور .

(٣) القسم ٧٠٢ دراسة وتقرير اللجنة عن التصنيف الائتماني للوكالات

Section 702 Commission Study and Report Regarding Credit Rating Agencies

تباشر البورصة إجراء دراسة والتقرير عن نتائجها إلي الكونجرس والرئيس خلال ١٨٠ يوم من تاريخ إصدار القانون عن دور وأهمية وأثر تصنيف الوكالات في سوق العمل ، تلك الدراسة تعبر بوضوح عن أن الفكرة العامة الخاصة بالمشكلة لم يتم اقتصارها فقط علي مهنة المراجعة ، وتلك الأمور ما تزال محل اهتمام من الصحف المالية وبيوت الاستثمار بالإضافة إلي التعارض في المصلحة بين منشآت الأوراق المالية .

(٤) القسم ٧٠٣ الدراسة والتقرير عن المنتهكين والانتهاكات

Section 703 Study and Report on Violators and Violations

تباشر البورصة إجراء دراسة والتقرير عن نتائجها إلي الكونجرس خلال ست شهور من تاريخ القانون بخصوص أحداث الانتهاكات لقوانين الأسهم والعقوبات المرتبطة بذلك .

(٥) القسم رقم ٧٠٤ دراسة التصرفات التأديبية

Section 704 Study of Enforcement Actions

تباشر البورصة إجراء دراسة والتقرير عن نتائجها إلي الكونجرس خلال ١٨٠ يوم من تاريخ إصدار القانون ، تبحث تلك الدارسة عن فحص وتحليل كافة

التصـرفات التأديبيـة عـن طريـق البورصـة متضـمنا انتهاكـات متطلبـات التقريـر المفروضـة علـي قوانين الأوراق الماليـة ، وإعـادة صياغة القوائم الماليـة خـلال فتـرة السنوات الخمس السابقة لتاريخ إصدار القانون من أجل تحديد مجالات التقرير التـي كانت أكثر تعرضا للغش .

(٦) القسم ٧٠٥ دراسة بنوك الاستثمار

Section 705 Study of Investment Banks

يباشـر مكتـب المحاسـبة العـام إجـراء دراسـة والتقريـر عـن نتائجهـا إلـي الكونجرس خلال ١٨٠ يوم من تـاريخ القـانون بخصـوص دور بنـوك الاسـتثمار والمستشارين الماليين في تدهور شركة أنرون .

شكل إيضاحي رقم (٣/٢)

الدراسات والتقارير التي تضمنها قانون Sarbanes - Oxley

مكتب المحاسبة العام GAO	البورصة SEC
١ – القسم ٢٠٧	**١– القسم ٧٠٢**
التدوير الالزامى لمنشأة المحاسبة العامة .	التصنيف الائتمانى للوكالات .
٢– القسم ٧٠١	**٢– القسم ٧٠٣**
دمج منشآت المحاسبة للقوانين العامة .	المنتهكين والانتهاكات والعقوبات .
٣– القسم ٧٠٥	**٣– القسم ٧٠٤**
دور بنـوك الاسـتثمار والمستشـارين عـن تـدهور شركة انرون .	التصرفات التأديبية للانتهاكات .

البنود الرئيسية لقانون Sarbanes - Oxley

هناك بنود ومتطلبات رئيسية للقانون تؤثر علي طبيعة التقرير المالي لبعض السنوات ، بعض من تلك المتطلبات التي يوضحها الجدول رقم (٤/٢) تتضمن ما يلي :

١- تشكيل مجلس الأشراف المحاسبي علي الشركة العامة **Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)** ومنحة سلطات واسعة متضمنا سلطة وضع معايير المراجعة واختيار ما إذا كان يتم وضع معايير محاسبة أم لا .

٢- متطلب أن يشهد المدير التنفيذي والمدير المالي **CEO and CFO** علي القوائم المالية والإفصاحات في تلك القوائم .

٣- متطلب أن توفر الشركات تقرير شامل عن ضوابط الرقابة الداخلية علي التقرير المالي **Internal Controls Over Financial Reporting** وأن يقوم مراجعوها بالتقرير عن تلك الضوابط الرقابية .

٤- إعطاء لجان المراجعة سلطات واسعة باعتبارها عميل المراجعة **Audit Client** ، حيث يجب أن توافق علي أي خدمات بخلاف المراجعة **Non Audit Services** يتم تأديتها عن طريق منشآت المحاسبة العامة ، كما يجب أن تقوم لجان المراجعة أيضا بالتقرير علانية إلي الرأي العام .

٥- يجب أن يكون ضمن تشكيل أعضاء لجنة المراجعة شخص واحد علي الأقل يعتبر أحد الخبراء الماليين **Financial Expert** ،كما يجب أن تفصح عن اسم وخصائص ذلك الفرد ، كما يجب أن يكون الأعضاء الآخرين ذو معرفة وإلمام بالمحاسبة المالية بالإضافة إلي الرقابة .

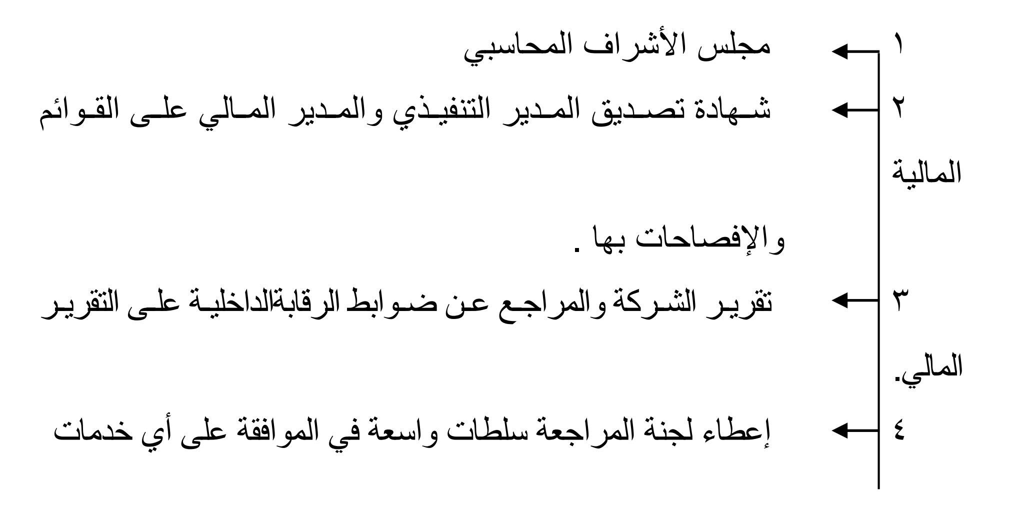
٦- يجب أن يتم تدوير **Rotated Off** الشركاء المسئولين عن تكليفات المراجعة بالإضافة إلي كافة الشركاء أو المديرين الآخرين الذين لديهم دورا هاما في المراجعة كل خمس أعوام .

٧- يجب أن تكون هناك فترة تجميد **Cooling Off** قبل أن يستطيع أحد الشركاء أو المديرين أن يحصل علي وظيفة في مستوى مرتفع لدى أحد عملاء المراجعة ، بدون تعريض استقلالية **Jeopardizing Independence** منشأة المحاسبة العامة للخطر .

٨- الإفصاح المتزايد عن المعاملات أو الاتفاقيات خارج الميزانية العمومية **Off Balance Sheet** والتي قد يكون لها أثر مادي حالي أو مستقبلي علي الموقف المالي للشركة ، ويتعين علي البورصة أن تقوم بدراسة طبيعة تلك الاتفاقيات علي المعاملات وتطوير نظام محسن للمساءلة المحاسبية .

شكل إيضاحي رقم (٢/٤)

البنود الرئيسية لقانون Sarbanes - **Oxley**



بخلاف المراجعة والتقرير .

٥ ← تشكيل أعضاء لجنة المراجعة يتسمون بالمعرفة بالمحاسبة والرقابة ، وان يكون أحد الأعضاء خبير مالي .

٦ ← تدوير شركاء المراجعة كل خمس أعوام .

٧ ← وجود فترة بين عمل أحد الشركاء أو المديرين بالشركة عميل المراجعة.

٨ ← الإفصاح عن المعاملات أو الاتفاقيات خارج الميزانية العمومية.

مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامة The PCAOB

ربما يكون أكثر الإجراءات المؤثرة للقانون على المهنة يتمثل في تكوين مجلس الإشراف المحاسبي للشركات العامة **Public Companies Accounting Oversight Board (PCAOB)** حيث أن ذلك المجلس سوف يحدد كلية طبيعة المراجعة والمحاسبة متضمنا المسئولية الخاصة باكتشاف الغش والأعمال المالية الخاطئة ، ويتكون ذلك المجلس من خمس أعضاء ثلاثة منهم لا يمكن أن يكونوا من المحاسبين القانونيين ويكون للمجلس القدرة علي اتخاذ الاختيارات التي يوضحها الإفصاح رقم (٥/٢) والتي تتضمن ما يلي :

A- وضع معايير المراجعة Setting of Auditing Standards

حيث يمكن للمجلس أن يختار ما بين وضعها أو إمكانية الاعتماد علي أحد الجهات المستقلة لوضع تلك المعايير ، وتاريخيا كان يتم وضع تلك المعايير عن طريق مجلس معايير المراجعة **Auditing Standards Board (ASB)** أحد مجالس المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** .

B – وضع معايير المحاسبة Setting Accounting Standards

يمكن لمجلس الأشراف المحاسبي علي الشركات العامة **PCAOB** أن يختار ما بين وضع معايير المحاسبة أو توفير إشراف على مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** أو اختيار جهة أخرى علي سبيل المثال مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** لوضع معايير المحاسبة ، وقد قامت البورصة بتخويل مجلس معايير المحاسبة المالية ذلك الحق مع التوجيه بأن يكون هناك مزيد من التعاون والتنسيق بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية .

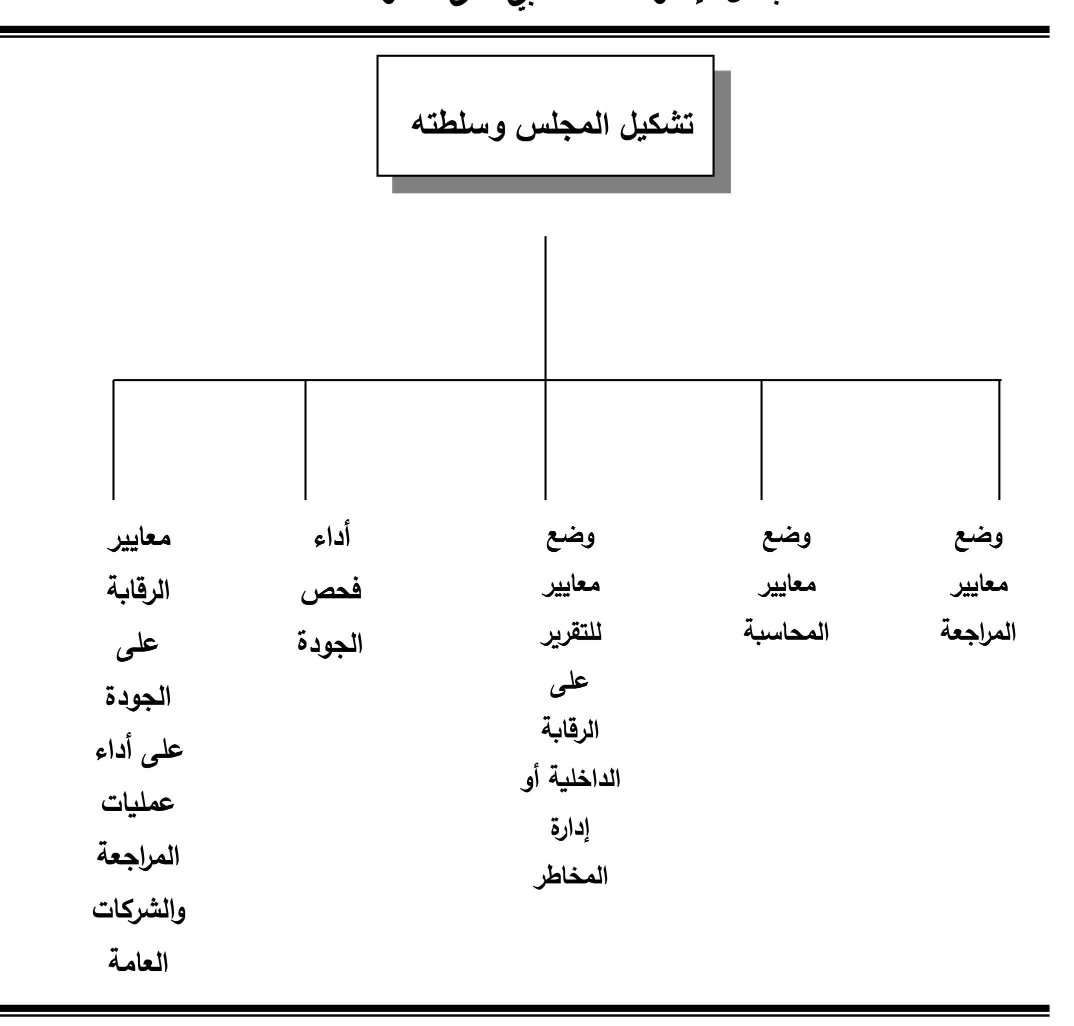
C- وضع معايير للتقرير علي الرقابة الداخلية أو إدارة المخاطر Risk Management .

D- أداء فحص جودة **Quality Review** لأداء منشأة المحاسبة العامة ، واقتراح العقوبات **Penalties** بما فيها اللوم **Censure** إذا ما فشلت المنشآت في أداء المستويات المطلوبة

E- وضع معايير للوفاء علي الجودة **Quality Control Standards** لأداء عمليات مراجعة الشركات العامة .

شكل إيضاحي رقم (٥/٢)

مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة



المتطلبات الأخرى للقانون Other Provisions of the ACT

كما سبق الذكر فأن كثير من المتطلبات الأخرى للقانون تتعلق بمجتمع وبيئة الاستثمار لا سيما بنوك الاستثمار. وفيما يلي ملخص واسع للمتطلبات الرئيسية كما يوضحها الشكل الإيضاحي رقم (٦/٢).

مجلس الأشراف المحاسبي العام

Public Company Accounting Oversight Board

القسم ١٠١- تشكيل المجلس Section 101 - Establishment of Board

١- تشكيل مجلس إشراف محاسبي مستقل لقوانين غير حكومية **Independent Non Government** للأشراف علي مراجعة الشركات العامة التي تخضع لقوانين الأوراق المالية من أجل حماية مصالح المستثمرين ومصلحة الجمهور الإضافية عند إعداد تقارير مراجعة دقيقة ومستقلة للشركات التي تكون أوراقها المالية متاحة للتداول بين جمهور المستثمرين .

٢- يجب أن يتكون مجلس الإدارة من خمس أعضاء متفرعين طوال الوقت علي أن يكون أثنين منهما من المحاسبين القانونيين وتقوم البورصة بتعيين أعضاء المجلس لمدة خمس أعوام .

القسم ١٠٢ - التسجيل مع المجلس Registration With The Board

خلال ١٨٠ يوم من التشكيل يتعين علي منشآت المحاسبة العامة أن تقوم بتسجيل نفسها مع المجلس من أجل أداء وظائف المراجعة للشركات العامة .

القسم ١٠٣- معايير وقواعد المراجعة ورقابة الجودة والاستقلالية

Section 103 – Auditing Quality Control and Independence

يضع المجلس من خلال تبني المعايير – معايير للرقابة علي الجودة والمعايير الأخلاقية التي يتعين استخدامها عن طريق منشآت المحاسبة العامة

إيضاح رقم (٢/٦)

ملخص المتطلبات الرئيسية لقانون Sarbanes-Oxly

مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة

Public Company Accounting Oversight Board

Sec. 101	التشكيل والمتطلبات الإدارية .
Sec. 102	التسجيل مع المجلس .
Sec. 103	المراجعة ورقابة الجودة ومعايير وقواعد الاستقلالية .
Sec. 104	الفحوصات ومنشآت المحاسبة العامة المسجلة .
Sec. 105	التحريات والدعاوى التأديبية .
Sec. 106	منشآت المحاسبة العامة الأجنبية .
Sec. 107	أشراف اللجنة على المجلس .
Sec. 108	معايير المحاسبة .
Sec. 109	التمويل .

استقلالية المراجع Auditor Independence

Sec. 201	الخدمات خارج نطاق ممارسة المراجعين .
Sec. 202	متطلبات التعيين المسبق .
Sec. 203	تدوير شريك المراجعة .
Sec. 204	تقارير المراجع إلى لجان المراجعة .
Sec. 205	تعديلات الالتزام .
Sec. 206	تعارضات المصلحة .
Sec. 207	دراسة التدوير الإلزامي لمنشآت المحاسبة العامة المسجلة .
Sec. 208	سلطة اللجنة .
Sec. 209	اعتبارات عن طريق السلطات التنظيمية الملائمة بالولاية .

□

مسئولية الشركة Corporate Responsibility

Sec. 301	لجان مراجعة الشركات العامة .
Sec. 302	مسئولية الشركة عن التقارير المالية .
Sec. 303	التأثير غير الملائم عن أداء عمليات المراجعة .
Sec. 304	مصادرة حوافز وأرباح معينة .
Sec. 305	حوافز وعقوبات المديرين والمسئولين التنفيذيين .
Sec. 306	التداولات الداخلية أثناء فترات معينة .
Sec. 307	قواعد المسئولية المهنية للمحامين .
Sec. 308	الأموال العادلة للمستثمرين .

تقرير الإفصاحات المالية المعززة Enhanced Financial Disclosures

Sec. 401	الإفصاحات في التقارير الدورية .
Sec. 402	تعزيز متطلبات تعارض المصلحة.
Sec. 403	إفصاحات المعاملات المرتبطة بالإدارة والمساهمين الرئيسين.
Sec. 404	تقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية .
Sec. 405	الإعفاء .
Sec. 406	دليل الأخلاقيات للمديرين التنفيذيين الماليين .
Sec. 407	الإفصاح عن الخبير المالي بلجنة المراجعة .
Sec. 408	الفحص المعزز للإفصاحات الدورية عن طريق الشركات المصدرة.
Sec. 409	الإفصاحات الزمنية للشركة المصدرة .

التعارضات في المصلحة للمحلل Analyst Conflicts of Interest

Sec. 501	تعامل محلل الأوراق المالية عن طريق مؤسسات الأوراق المالية المسجلة والبورصات الوطنية للأوراق المالية .

موارد وسلطة اللجنة Commission Resource and Authority

Sec. 601	الترخيص والتخصيصات .
Sec. 602	الظهور والممارسة قبل اللجنة .

Sec. 603 سلطة المحكمة .

Sec. 604 تحفظات الأشخاص المرتبطة بالسماسرة والمتعاملين .

دراسات وتقارير Studies and Reports

Sec. 701 دراسة وتقرير مكتب المحاسبة العام بخصوص دمج منشآت المحاسبة العامة.

Sec. 702 دراسة وتقرير اللجنة بخصوص هيئات تصنيف الائتمان .

Sec. 703 دراسة والتقرير عن المنتهكين والانتهاكات .

Sec. 704 دراسة التصرفات التأديبية .

Sec. 705 دراسة بنوك الاستثمار

المساءلة المحاسبية للشركة والغش الجنائي

Corporate and Criminal Fraud Accountability

Sec. 802 العقوبات الجنائية الخاصة بتغيير المستندات .

Sec. 803 القروض غير القابلة تحملها إذا ما كان هناك انتهاك في قوانين عن الأوراق المالية .

Sec. 804 قانون القيود الخاصة بقسم الأوراق المالية .

Sec. 805 فحص الإرشادات الخاصة باعتراض العدالة والقسم الجنائي الممتد

Sec. 806 حماية العاملين بالشركات المتداول أسهمها الذين يوفرون دليل إثبات عن الغش .

Sec. 807 العقوبات الجنائية الخاصة ببعض المساهمين في الشركات العامة المسجلة.

تعزيزات العقوبة الجنائية White Collar Crime penalty Enhancements

Sec. 902 محاولات ومؤامرات لارتكاب الغش الجنائي .

Sec. 903 العقوبات الجنائية الخاصة بغش البريد والهاتف .

Sec. 904 العقوبات الجنائية لانتهاكات قانون عام ١٩٧٤ .

Sec. 905 تعديل الإرشادات العامة المرتبطة .

Sec. 906 مسئولية الشركة عن التقارير المالية .

أقرارات ضرائب الشركة Corporate Tax Returns

Sec. 1001 **توقيع المديرين من التنفيذيين على أقرارات ضرائب الشركة .**

المساءلة المحاسبية عن غش الشركة Corporate Fraud Accountability

Sec. 1102 **التلاعب والعبث بالسجلات .**

Sec. 1103 **سلطة تجميد مؤقتة للجنة .**

Sec. 1104 **تعديل للإرشادات الفيدرالية .**

Sec. 1105 **سلطة اللجنة لمنع أشخاص من العمل كمديرين .**

Sec. 1106 **العقوبات الجنائية المتزايدة في ظل قانون تداول الأوراق المالية عام ١٩٣٤**

Sec. 1107 **التعامل ضد الوشايات .**

المسجلة عند إعداد وإصدار تقارير المراجعة لأي شركة مصدرة للأوراق المالية ، أن المجلس سوف يتطلب الآتي :

a- أن تحتفظ منشآت المحاسبة المسجلة بكافة الأوراق والمواد المرتبطة بالمراجعة علي الأقل لمدة سبع أعوام .

b- الفحص المتزامن أو فحص الشريك الثاني لكافة تقارير المراجعة .

c- أن تصف تقارير المراجعة نطاق اختبار المراجع لهيكل الرقابة الداخلية والإجراءات محل المراجعة .

القسم رقم ١٠٤ – فحص منشآت المحاسبة العامة المسجلة

Section 104 – Inspection

سوف يقوم المجلس بإجراء برنامج مستمر لفحص منشآت المحاسبة المسجلة كل سنة للمنشآت التي توفر تقارير مراجعة لأكثر من ١٠٠ شركة تقوم بإصدار أوراق مالية سنويا ، ومرة واحد كل ثلاث سنوات للمنشآت التي تقوم بعمليات مراجعة لأقل من ١٠٠ شركة مصدرة للأوراق المالية سنويا ، وسوف

يتم إعداد تقارير عن أوجه القصور إلي البورصة كما سيتم جعلها متاحة في متناول يد الجمهور .

القسم رقم ١٠٥ – عمليات الفحص والدعاوى التأديبية

Investigations and Disciplinary Proceeding

- تم تحويل المجلس سلطة القيام بالفحوصات وجمع الشهادات والإقرارات وإجراء التوثيق الضروري من خلال سلطة إصدار مذكرة استدعاء المثول لأداء الشهادة مع تزويد المجلس سلطة تعليق مزاولة المراجعين مؤقتا أو إلغاء تسجيل منشآت المحاسبة أو فرض عقوبات أخري لعدم الالتزام عند أداء الفحص .

- يتم تحديد عقوبات نقدية عند انتهاك قواعد المجلس أو قانون الأوراق المالية بحد أقصي مبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار للفرد ومبلغ ٢٠٠٠٠٠ دولار للمنشآت .

القسم رقم ١٠٧- إشراف البورصة علي المجلس

Section 107- Commission Oversight of The Board

إعطاء البورصة حق الأشراف وسلطة الإلزام علي المجلس وقراراته .

القسم رقم ١٠٨- معايير المحاسبة Section 108 - Accounting Standards

تم تحويل المجلس سلطة تبنى معايير المحاسبة ، وكما سبق القول فأن المجلس يبدو أنه راغب في العمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** والجهات الأخرى لوضع معايير ومبادئ المحاسبة ، أن كثير من الأعضاء قد عبروا عن تفضيل قوى للمبادئ المؤسسة علي معايير **Principles Based Standards** .

القسم رقم ١٠٩- التمويل Section 109 - Funding

أن المجلس سوف يتم تمويله من خلال أتعاب من صناعات معينة ، وهذا هو التغير الرئيسي ، وجزء من الأتعاب الخاصة بتسجيل الشركات العامة سوف

تستخدم لتدعيم النطاق الكامل لأنشطة مجلس الأشراف المحاسبي علي الشركات العامة **PCAOB** .

٢ – استقلالية المراجع Auditor Independence

القسم رقم ٢٠١ – الخدمات خارج نطاق ممارسة المراجعين

Section 201- Services Outside The Scope of Practice of Auditors

- يحظر علي أي منشأة محاسبة عامة توفير خدمات بخلاف المراجعة بالمعاصرة مع خدمات المراجعة ، وتتضمن خدمات بخلاف المراجعة ما يلي :

a- خدمات إمساك الدفاتر أو أي خدمات أخرى ترتبط بالسجلات المحاسبة للقوائم المالية لعميل المراجعة .

b- تصميم وتطبيق نظام المعلومات المالية .

c- خدمات التقييم والتثمين .

d- الخدمات الاكتوراية .

e- الاستعانة بخدمات المراجعة الداخلية عن طريق منشآت المراجعة .

f- الوظائف الإدارية والموارد البشرية .

g- العمل كسمسار أو متعامل في الأوراق المالية كمستشار استثمار أو أداء الخدمات المصرفية الاستثمارية .

h- الخدمات القانونية وخدمات الخبرة غير المرتبطة بالمراجعة .

i- أي خدمات أخرى يقوم المجلس بتحديدها .

القسم رقم ٢٠٢ - متطلبات الموافقة المسبقة

Section 203 -Pre Approval Requirements

يتطلب الأمر أن توافق لجنة المراجعة للشركة المصدرة للأوراق المالية علي كافة خدمات المراجعة والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة المقدمة للشركة .

القسم رقم ٢٠٣- تدوير شريك المراجعة Section 203 - Audit Partner Rotation

يحظـر علـي منشـأة المحاسـبة العامـة أن تـوفر خـدمات المراجعـة لأحـد الشركات المصـدرة لـلأوراق الماليـة إذا مـا كـان شريك المراجعة المسئول عن فحص المراجعة قد قـام بـأداء خدمات مراجعـة لتلك الشركة المصـدرة لـلأوراق المالية في أي سنة من السنوات المالية الخمس السابقة لتلك الشركة المصدرة .

القسم رقم ٢٠٤- تقارير المراجع إلي لجان المراجعة

Section 204 – Auditor Report To Audit Committees

مطلوب من منشآت المحاسبة إعداد تقرير إلي لجنة المراجعة للشـركة المصدرة عن الطرق والممارسات والسياسات المرتبطة بعمل المراجعة.

٣ – مسئولية الشركة Corporate Responsibilities

القسم رقم ٣٠١ – لجان مراجعة الشركة العامة

Section 301 - Public Company Audit Committees

حيث يسمح لهيئة تداول الأوراق المالية بالإشـراف علـى عمليـات تـداول الأوراق الماليــة الوطنيــة ومعاهــد الأوراق الماليــة الوطنيــة لتحديــد أي شــركة مصدرة مسجلة غيـر ملتزمـة بـذلك الجـزء مـن القـانون ، وقـد حـددت الـهيئـة أن لجنة المراجعة لأي شركة مصدرة يجب أن تكون مسئولة عن تعيين والإشـراف على أي عمل مراجعة يتم تأديته عن طريق أحد منشآت المحاسبة .

القسم رقم ٣٠٢ – مسئولية الشركة عن التقارير المالية

Section 302 - Corporate Responsibility For Financial Reports

يطلب من المدير التنفيذي الرئيسي **Principal Executive Officer(PEO)** أو المديرين الماليين الرئيسيين **Principal Financial Officer (PFO)** أو أي أشخاص يقومون بأداء وظائف مماثلة أن يشهدوا ويصدقوا على التقارير السنوية أو الربع سنوية المقدمة إلى هيئة تداول الأوراق المالية .

القسم رقم ٣٠٣ – التأثير غير الملائم على سلوك عمليات المراجعة

Section 303 - Improper Influence on Conduct of Audits

يحظر على أي شركة مصدرة من تقديم معلومات مزيفة أو مضللة عن الموقف المالي للشركة المصدرة إلي أحد منشآت المحاسبة التي تقوم بأداء عملية المراجعة للشركة المصدرة .

القسم رقم ٣٠٤ – مصادرة حوافز وأرباح معينة

Section 304 - Forfeiture of Certain Bonuses and Profits

مطلوب من المديرين التنفيذيين للشركة المصدرة أن يقوموا بمصادرة أي حوافز أو مكافآت تأسيسا على دفع أو أرباح من بيع أسهم يتم استلامها في الأثنى عشر السابقة لإعادة تصوير الأرباح .

٤ – الإفصاحات المالية المعززة Enhanced Financial Disclosures

القسم رقم 401 – الإفصاحات في التقارير الدورية

Section 401 - Disclosures in Periodic Reports

يتطلب الأمر أن يتم إصدار قاعدة من هيئة تداول الأوراق المالية تستلزم أن يتم استيفاء التقارير المالية السنوية والربع سنوية ، بحيث يتم الإفصاح الكامل عن المعاملات خارج الميزانية العمومية التي يكون لها أثر حالي أو مستقبلي على الموقف المالي للشركة المصدرة .

كما يتعين أن تقوم هيئة تداول الأوراق المالية بإصدار قواعد كاملة تتطلب بأن يتم استيفاءها طبقا لتلك الهيئة بحيث لا تتضمن أي بيان غير حقيقي لأحد الحقائق المادية .

القسم رقم ٤٠٢ – متطلبات تعارض المصلحة المعززة

Section 402 - Enhanced Conflict of Interest Provisions

يحظر وجود قروض شخصية من الشركة المصدرة من والى المديرين التنفيذيين مع بعض الاستثناءات المحدودة .

القسم رقم ٤٠٣ – إفصاحات المعاملات المرتبطة بالإدارة والمساهمين الرئيسين

Section 403 - Disclosures of Transactions Involving Management and Principal Stockholders

يتطلب من المديرين والرؤساء والمساهمين الرئيسين استيفاء قائمة معينة مع هيئة تداول الأوراق المالية عند قيامهم ببيع أسهم أو الحصول على أسهم جديدة من الشركة المصدرة محل المراجعة ، ويجب أن يتم استيفاء القوائم في وقت تسجيل تلك الورقة في البورصة الوطنية أو خلال تاريخ فعال لقائمة التسجيل خلال ١٥ يوم بعد أن يصبح مالك أو مدير مستفيد .

القسم رقم ٤٠٤ – تقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية

Section 404 - Management Assessment of Internal Controls

تباشر البورصة إصدار قواعد تتطلب أن تحدد التقارير السنوية المستوفاة مع البورصة مسئولية الإدارة عن وضع والحفاظ على هيكل رقابة داخلية وإجراءات للتقرير المالي ، كما تتضمن تقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية هذه ، كما يتطلب ذلك القسم أيضا أن تقوم منشآت المحاسبة العامة بالتقرير عن ضوابط الرقابة الداخلية للعميل .

القسم رقم ٤٠٦ – دليل الأخلاقيات للمديرين الماليين الرئيسين

Section 406 - Code of Ethics for Senior Financial Officers

تباشر البورصة إصدار قواعد من شأنها إلزام الشركات المصدرة للأوراق المالية أن تفصح علانية عما إذا كان هناك دليل للسلوك الأخلاقي أم لا ، وإذا لم يكن هناك يتعين تحديد الأسباب المرتبطة بذلك ، ولذلك تتطلب الشركة المصدرة أن يقوم المديرين الماليين الرئيسين بالتوقيع عن الالتزام بدليل السلوك الأخلاقي .

القسم رقم ٤٠٧ – إفصاح لجنة المراجعة عن أن أحد أعضائها خبير مالي

Section 407 - Disclosure of Audit Committee Financial Expert

يتعين أن تقوم البورصة بإصدار قواعد تتطلب أن تقوم كل شركة مصدرة بالإفصاح عما إذا كان هناك أحد أعضاء لجنة المراجعة علي الأقل يعتبر خبيرا ماليا ، وإذا لم يكن الأمر كذلك يتعين تحديد الأسباب المرتبطة .

القسم رقم ٤٠٨ - الفحص المعزز للإفصاحات الدورية عن طريق الشركات المصدرة

Section 408 – Enhanced Review of Periodic Disclosures by Issuers

حيث يتطلب الأمر أن تقوم البورصة بفحص الإفصاحات التي تم تقديمها علي أساس دوري منتظم لأغراض حماية المستثمرين ، تلك الفحوص سوف تتضمن فحص القوائم المالية للشركة المصدرة .

القسم رقم ٤٠٩ – الإفصاحات الزمنية الفورية للشركة المصدرة

Section 409 – Real Time Issuer Disclosue

حيث يتعين أن تقوم كل شركة مصدرة أن توفر إفصاح سريع وحالـي بلغة إنجليزية واضحة تتعلق بالتغيرات المادية في الموقف المالـي أو أعمال الشركة المصـدرة .

٥ - تعارض المصلحة للمحللين Analyst Conflicts of Interest

القسم ٥٠١ - معالجة تحليلات الأوراق المالية عن طريق مؤسسات الأوراق المالية المسجلة وبورصة الأوراق المالية

حيث يتعين علي البورصة أن تتبني قواعد يتم تصميمها بشكل معقول لدراسة تعارض المصلحة الذي يمكن أن ينشأ عندما يوصي محللي الأوراق المالية بأوراق مالية ممثلة في أسهم عن طريق إعداد تقارير بحثية يتم نشرها والإعلان عنها .

٥/٢ تكوين مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة

Establishing of Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

أن قانون **Sarbanes-Oxley** قد غير الإشراف على مهنة المحاسبة دراماتيكيًا عن طريق تكوين مجلس للإشراف المحاسبى على الشركات العامة **PCAOB** والذى يتم تعيينه والإشراف عليه عن طريق هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC**. وقد تم تشكيل المجلس من خمسة أعضاء، وهو يختص بالاشراف على وفحص المراجعات والمراجعين للشركات العامة. وطبقا لمتطلبات قانون **Sarbanes – Oxley** فان هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية قد اعلنت فى ٢٤ ابريل عام ٢٠٠٣ علي أن المجلس **PCAOB** قد تم تنظيمه بشكل ملائم واصبح لديه المقدرة على تنفيذ متطلبات قانون **Sarbanes – Oxley**.

تكوين المجلس Board Composition

يجب أن يكون عضوين من بين أعضاء المجلس الخمس من المحاسبين القانونين. أما الأعضاء الثلاثة الأخرين فيجب أن يتم تشكيلهم من غير المحاسبين القانونين، وقد يتم تنصيب رئيس المجلس عن طريق أحد من عضوى المجلس من المحاسبين القانونين إلا أنه يجب ألا يكون قد مارس مهنة المحاسبة أثناء الخمس سنوات السابقة لتعيينه.

التمويل Funding

يتم تمويل المجلس عن طريق رسوم إلزامية من الشركات العامة، ويجب أن تقوم منشآت المحاسبة التى تقوم بمراجعة الشركات العامة بتسجيل نفسها فى المجلس **PCAOB** (لمنشآة المسجلة **Registered Firm**) وفى سبيل ذلك يتعين أن تقوم بسداد رسوم تسجيل بالاضافة الي دفع اشتراكات سنوية.

وضع المعايير Standard Setting

يقوم المجلس أو يتبني اصدار مجموعة من المعايير عن طريق مجموعات أخرى لتحديد ضوابط الرقابة على جودة منشآة المراجعة التى تقوم بالمراجعة علي على الشركات العامة. تتضمن تلك المعايير معايير المراجعة والتصديق ذات الصلة **Auditing and Related Attestation**، ومعايير الرقابة على الجودة **Quality Control**، والمعايير الأخلاقية **Ethical** ومعايير الاستقلالية بالإضافة إلى المعايير الأخرى الضرورية لحماية الصالح العام.

سلطة الفحص والتأديب Investigative and Disciplinary Authority

يمكن للمجلس أن يقوم بفحص أعمال منشآت المحاسبة المسجلة بشكل دورى، كما يتم فحص الانتهاكات المحتملة لقوانين الأوراق المالية ومعايير المراجعة ومعايير الكفاية والسلوك.

تعيين رئيس مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة
Appointment of PCAOB Chair

أن تعيين رئيس المجلس قد خضع لجدل كبير، حيث تم تعيين الرئيس السابق **CIA&FBI** ويليلم ويبستر كرئيس للمجلس في أكتوبر عام ٢٠٠٢ بالتصويت إلا أنه قد قدم استقالتة بعد ثلاثة أسابيع بسبب الجدال الكبير المرتبط بدوره كرئيس للجنة مراجعة الشركة المرتبطة بالمحاسبة محل المساءله، وقد تم تعيين ويليام ماكدونوف الرئيس السابق لفرع الاحتياطى الفيدرالي بنيويورك.

معايير المراجعة Auditing Standards

يشترط القسم رقم ١٠٣ من قانون **Sarbanes – Oxley** أن يضع المجلس المعايير الخاصة بالمراجعة والرقابة على الجودة والمعايير الأخلاقية التى يتعين إتباعها عن طريق منشآت المحاسبة القانونية المسجلة عند مراجعتها للشركات العامة. ويسمح القانون للمجلس أن يصمم أو يعترف بمجموعة مهنية للمحاسبين باقتراح معايير جديدة. ومع ذلك ففى إبريل عام ٢٠٠٣ أعلن المجلس أن لن يفوض سلطته وسوف يتحمل المسئولية الخاصة بوضع معايير المراجعة. وقد تبنى المجلس معايير المراجعة القائمة فى ١٦ ابريل عام ٢٠٠٣ الصادرة عن طريق مجلس معايير المراجعة **(ASB)** المنبثق من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين كمعايير مراجعة داخلية لمجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة.

ومنذ إبريل عام ٢٠٠٣ أصدر المجلس ثلاثة معايير هي:

معيار المراجعة رقم ١

والتى تطلب من مراجعى الشركات العامة أن يتم الإشارة إلى معايير المراجعة والممارسة المهنية المرتبطة التى يتم وضعها عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة فى تقارير المراجعة الخاصة بالشركات العامة.

معيار المراجعة رقم ٢

وهو يتناول مراجعات الرقابة الداخلية المؤداه بالارتباط بمراجعة القوائم المالية كما يتطلبها القسم رقم ٤٠٤ من قانون **Sarbanes – Oxley.**

معيار المراجعة رقم ٣

وقد قام المجلس بإصدار ذلك المعيار بالاستجابة لحد كبير بالمستندات المزعومه الممزقه عن طريق اندرسون المرتبطة بقضية انرون، وهو يتضمن

ارشاد مرتبط بتوثيق المراجعة، حيث يجب أن يحتفظ المراجعون بتوثيق عملية المراجعة المرتبطة بتقرير المراجع لمدة سبعة سنوات.

أن معايير المراجعة الداخلية ستظل محل تفعيل حتى يقوم مجلس الإشراف المحاسبى على الشركات العامة باستكمال فحصه للمعايير. وعموما فأن مجلس معايير المراجعة **ASB** سيظل عليه مسئولية إصدار معايير المراجعة لعمليات مراجعة الشركات بخلاف العامة **Non Public Companies** . أن العلاقة بين مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة **PCAOB** ومجلس معايير المراجعة **ASB** المرتبطان بوضع معايير المراجعة ما تزال محل تطوير ، الا أنه من المحتمل أن يتم اصدار معايير مختلفة لمراجعة الشركات العامة وغير العامة. أما مكتب المحاسبة العام **The General Accountability Office (GAO)** فقد استمر فى وضع المعايير الخاصة بمراجعات الكيانات الحكومية.

معايير المحاسبة Accounting Standards

بالتشابه مع المتطلبات الخاصة بمعايير المراجعة فان القسم رقم ١٠٨ من قانون **Sarbanes–Oxley** قد حدد معايير للمبادئ المحاسبية التي يتعين الاعتراف بها وإقرارها بأنها مقبولة عمومًا **Generally Accepted** عن طريق هيئة تنظيم الأوراق المالية. وفى إبريل ٢٠٠٣ أعلنت الهيئة **SEC** بأنها سوف تستمر فى الاعتراف بالإيضاحات الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية على أنها المعايير المقبولة عموما. وقد اشترط القسم رقم ١٠٩ من القانون على أن الجهة الواضعه لمعايير المحاسبة العامة يتعين تمويلها عن طريق رسم سنوى للدعم المحاسبى يتم تقديره عن طريق كل شركة عامة .

وتدور المحاولات لجعل مجلس معايير المحاسبة المالية الواضع الوحيد للمعايير المحاسبية. يتضمن هرميه مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها حاليًا هيئات مختلفة عديدة ذات سلطة لوضع المعايير. بالاضافة الى مجلس

معايير المحاسبة المالية فإن اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة **Accounting Standards Executive Committee (AC SEC)** المنبثق من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين **AICPA**، بالاضافة الي لجان عمل القضايا العاجلة **Emerging Issues Task Force** بجانب أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية والذين لديهم القدرة على إصدار المعايير التى تهدف إلى إن تكون إلزامية . أن اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة **AC SEC** حاليًا لديها القدرة على إصدار إيضاحات بالموقف **Statement of position (SOPs)** وإرشادات ونشرات المراجعة والمحاسبة الخاصة بالصناعة. ان كافة تلك الارشادات يتم تضمينها فى هرميه مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها. أن اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة لم تعد مسئولة عن اصدار معايير إلزامية . كما أن إجماع فريق عمل القضايا العاجلة **EITF** يتعين خضوعها الى موافقة **مجلس معايير المحاسبة المالية.**

معايير المحاسبة المبنية على المبادئ Principles-Based Accounting Standards

أن القضية الرئيسية فى شركة انرون والتي أطلق عليها بقاعدة ثلاثة المائة المستخدمة لاستيفاء الكيانات ذات الغرض من القوائم المالية الموحدة من شركة انرون. وكنتيجة لذلك فإن معايير المحاسبة القائمة قد حظيت بانتقاد كبير بحكم انها تتأسس على مزيد من القواعد كما أنها تكافئ هؤلاء الذين يرغبون فى تصميم معاملات حول مضمون المعايير. أن القسم رقم ١٠٨**(d)** من القانون قد تطلب أن تقوم هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية باعداد تقريرعن جودة تبني نظام محاسبي يتأسس على المبادئ **Principle – Based Accounting System .**

يقترح تقرير هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC** أن وجود مدخل مؤسس على المبادىء يؤدى الى إرشاد هام لجعل المعايير عملية، حيث توصى

الهيئة بمعايير موجهة للأهداف **Objective–Oriented Standards** التـى تحمل الإدارة علي التمسك والالتزام بالجوهر الاقتصـادى للمعـاملات والأحداث كمـا تـم تعريفهـا بـالأهداف الأساسية **Substantive objectives** داخـل كـل معيـار. تلـك الأهداف سوف تتأسس على إطار العمل الفكرى لمجلس معايير المحاسبة الماليـة والذي يؤكد على الملائمة والمصداقيـة وقابلية البيانات للمقارنـة.

أن معظـم المعـاملات المحاسـبية يكـون لهـا تـأثير علـى كـل مـن الميزانيـة العموميـة وقائمـة الـدخل، عنـد وضـع معـايير موجهـه للأهـداف فـإن هيئـة تنظـيم تـداول الأوراق الماليـة **SEC** تقتـرح وجهـة نظـر الأصـل الالتـزام / **An Asset Liability view** علـى وجهة نظـر الايـراد /المصـروف **Revenue /Expense** ، وفــى رأى الهيئــة **SEC** فــان نطــاق المعــايير فــى ظــل وجهــة نظــر الإيــراد/ المصـروف تميـل الـى أن تعريفهـا إمـا أن يكـون ذو مسـتوى واسـع أو مسـتوى ضـيق، علـى سـبيل المثـال فـإن الاعتـراف بـالايراد يعتبـر مفهـوم محـل اهتمـام محاسبى هام، وبدلا من تحديد معايير تتنـاول كافـة الظـروف المختلفـة التـى تـؤثر علـى الاعتـراف بـالايراد، افترضـت الهيئـة **SEC** بـأن تركيـز المعـايير يجـب أن يتمثل فى الاعتراف بحسابات المدينين المرتبطة.

أن التحرك نحو معايير موجهة للأهداف **Objectives – Oriented Standards** سـوف يتطلـب أيضـا اجـراء تحسـينات نحـو إطـار العمـل الفكـرى لمجلـس معـايير المحاسبة الماليـة بالاضـافة الـى التقـارب مـع المعـايير الدوليـة.عموما يلخـص الجـدول التالى خطوات ذلك التحرك عن طريق الهيئة **SEC.**

الرقابـة على الجودة Quality Control

أن مجلس الاشراف المحاسبى على الشركة العامة **PCAOB** لديـه أيضـا مسئولية عـن معـايير الرقابـة علـى الجـودة لمراجعـى الشـركات العامـة .أن مجلـس الإشـراف العـام **Public Oversight Board (POB)** كـان هـو المسـئول عـن الإشـراف علـى

مراجعات الشركات العامة من خلال اشرافه على فحص النظير **Peer Review** "أو فحص منشآت المحاسبة لبعضها البعض من حيث تطبيق معايير رقابة الجودة. والبرامج التنظيمية الأخرى لقسم ممارسة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين. أن مجلس الإشراف العام **(POB)** قد صوت على الحل فى تاريخ ١ مايو ٢٠٠٢ بالاستجابة الى مطالبة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية لتنظيم الهيكل التنظيمى للمراجعة في الفترة التالية لانهيار انرون واخفاقات المراجعة الأخرى.

وقد أعلن عن اقتراح بدأ عمل مجلس الاشراف المحاسبى على الشركات العامة عمليا عن طريق الهيئة **SEC** فى ٢٥ أبريل عام ٢٠٠٣ . وأصبح مطلوب من كافة منشأت المحاسبة التى تعد أو تصدرأو تشارك في إعداد تقرير المراجعة الخاصة بالمشأة المصدرة أن توقع وتقوم بالتسجيل مع مجلس الاشراف العام للشركات العامة **PCAOB** خلال ١٨٠ يوم من ذلك التاريخ.

يقصد بالمصدر **Issuer** فى قانون **Sarbanes–Oxley** الشركات العامة التى تخضع لتنظيم هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC** الخاضعة لقانون الأوراق المالية وتداولها عام ١٩٣٤ ومصدرى الأوراق المالية التى تخضع لقانون الأوراق المالية عام ١٩٣٣.

أن مجلس الاشراف المحاسبى على الشركات العامة **PCAOB** قد أجرى فحوصات لمنشأت المحاسبة المسجلة لتقييم التزامها بقواعد مجلس الاشراف المحاسبى على الشركات العامة وهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية والمعايير المهنية وسياسات الرقابة على الجودة الخاصة بالمنشآة. وسوف تؤدي أى انتهاكات الى إجراء تأديبى عن طريق المجلس ويتم تقريره الى هيئة تتضمن تداول الاوراق المالية ومجالس المحاسبة بالولايات. أن الفحوصات السنوية تكون مطلوبة على منشأت المحاسبة التى تقوم بمراجعة أكثر من ١٠٠ شركة مصدرة وعلى الاقل مرة كل ثلاثة سنوات للمنشأت الاخرى المسجلة.

وقد بدأ مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامة برنامج الفحص فى عام ٢٠٠٣ بفحوصات ذات اجراء محدود على منشأت المحاسبة الأربعة الكبار. وقد

ركزت الفحوصات على كيف قامت المنشآت الكبيرة بإجراء ارتباطات مراجعة مختارة بالتأكيد على المهنية والقدوة فى القمة. وعلى وجه الخصوص فقد ركزت الفحوصات على:

جدول رقم (٧/٢)

الخطوات الرئيسية تجاه أكثر معايير المحاسبة الموجهة للأهداف

Key Steps toward More Objectives-Oriented Accounting Standards

الآفق الزمنى	الموقف الحالى	بنود التصرف
متوسط الاجل	يقوم مجلس معايير المحاسبة المالية حالياً بتقييم مدخل أكثر كفاءة.	مشروع تحسينات على اطار العمل الفكرى.
وسيط	المعايير الحالية (على سبيل المثال SFAS141 وما بعدها) قد تضمنت باتساق عناصر ذات نمط موجه للأهداف.	التحول تجاه نوع من المعايير الموجهة للأهداف.
بادئ التحرك	تقييم الأعضاء والمجلس للمعايير القائمة لأغراض قرارات جدول أعمال مستقبلية.	فحص شامل للمعايير الحالية لتحديد ودراسة تلك التى تتأسس على قواعد.
الاثر	ان ACSEC لم تعد المسئولة عن إصدار المعايير الملزمة، ووضع خطة التحول محل تفعيل، وقد أصبح إجمالى EITF الان تخضع لموافقة مجلس معايير المحاسبة المالية.	واضع واحد للمعايير.
متوسط الاجل	يتعين أولا إتمام مشروع تحسين إطار عمل فكرى.	هرمية مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها.
ذو اثر ولكن يبذل مجهود طويل المدى	أعلن كل من IASB & FASB عن وجود نية مشتركة للعمل تجاه التقارب بين المعايير الدولية والمحلية.	التقارب.

١- كيف قام المراجعون بعمل نداءات قوية تتعلق بتطبيق المبادئ المحاسبية علي القوائم المالية.

٢- علاقة منشأة المحاسبة واتصالها بلجنة المراجعة . وقد ركزت المقابلات مع رؤساء لجنة المراجعة على عديد من الأمور على سبيل المثال تكرار وطبيعة المناقشة بين المراجع ولجنة المراجعة، وتوقعات لجنة المراجعة وتقييم المراجع بالاضافة الى اتصالات المراجع بخصوص الأحكام المحاسبية الحرجة متضمنـًا سياسات الاعتراف بالايراد ومعاملات الأطراف المرتبطة.

أن الفحوصات المبدئية قد عرضت وجهات نظر الشركاء والأعضاء للتركيز المجدد على جودة المراجعة. وقد قدمت فحوصات مجلس الاشراف المحاسبى للشركات العامة بعض أدلة الإثبات المتسقة مع ذلك التركيز المجدد فى سياسات المنشآة وكيف تم ايصالها داخل كل منشآة مراجعة. وعلى الرغم من ذلك فإن تلك الفحوصات قد حددت قضايا هامة فى المحاسبة والمراجعة. أن مجلس الإشراف المحاسبى على الشركات العامة قد تعلقت على وجه التحديد بعدم وضع المراجعون تأكيد كافى على أهمية التوثيق الشامل لعملهم. أن قانون **Sarbanes-Oxley** قد تطلب على وجه التحديد أن يقوم مجلس الإشراف المحاسبى على الشركات العامة أن يطور معياراً عن توثيق عملية المراجعة وقد استخدمت المعلومات من الفحوصات المحدودة فى تطوير معيار المراجعة رقم (٣) عن توثيق عملية المراجعة **Audit Documentation** الصادر من المجلس **PCAOB.**

أن مجلس الاشراف **PCAOB** سوف يؤدى فحوصات كاملة على أكبر المنشآت الأمريكية فى عام ٢٠٠٤ **بالاضافة** الى كثير من منشآت المراجعة الأصغر. تلك الفحوصات سوف تركز على اكتشاف الغش، والالتزام بمتطلبات الاستقلالية، وكفاية التوثيق، وتحديد وتقييم وإدارة المخاطر والالتزام بمعايير المراجعة والمحاسبة.

٦/٢ استقلالية المراجع Auditor Independence

خدمات بخلاف المراجعة Non-Audit Services

أن خدمات بخلاف المراجعة فى ظل أثرها المحتمل على استقلالية المراجع تمثل القضايا التي خضعت لفترة طويلة من الجدل والنقاش على المستوى الفكرى لمهنة المحاسبة. وبسبب تلك الاهتمامات بالاستقلالية فإن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC** قد اقترحت حظر قيام منشآت المراجعة من تقديم أى خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة من الشركات العامة. وبالأحرى فقد أصدرت الهيئة **SEC** قواعد معدلة عن الاستقلالية فى عام ٢٠٠٠ والتى تقيد لحد كبير وتؤثر علي مقدرة المراجعين على تقديم خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة من الشركات العامة. ومع ذلك فإن مقدار كبير من الأتعاب المدفوعة لمكتب **Andersen** مقابل خدمات بخلاف المراجعة عن طريق شركة **Enron** قد ركزت الانتباه مرة أخرى على قضية تقديم خدمات بخلاف المراجعة.

أن القسم رقم ٢٠١ من قانون **Sarbanes-Oxley** قد حظر علي المراجعين من القيام بأداء تسعة مجموعات من خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة من الشركات العامة والتي تم تضمينها في الشكل الإيضاحي رقم (٨/٢) ، بالإضافة لذلك فإن أي خدمات غير محظورة يجب أن يتم الموافقة المسبقة عليها عن طريق لجنة المراجعة، وقد تبنت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية قواعد لعضوية استقلالية المراجع فى يناير عام ٢٠٠٣ تنسق مع متطلبات قانون **Sarbanes-Oxley** .

أن القانون والقواعد المعدلة للمهنة **SEC** قد قيدت إلا أنها لم تلغى امكانية تقديم أنواع الخدمات الاستشارية **Consulting Services** لعملاء المراجعة.ان كثير من تلك الخدمات تم منعها فى ظل قواعد الهيئة القائمة عن

الاستقلالية التى تم تبنيها فى نوفمبر عام ٢٠٠٠. وقد اوضحت القواعد الجديدة كثير من المحظورات القائمة وتوسعت فى الظروف التى خلالها يتم حظر تقديم تلك الخدمات. وقد توصلت بعض لجان المراجعة لنتيجة مؤداها أنها يجب ألا تقوم منشأة المراجعة بتقديم أى خدمات بخلاف المراجعة متضمنة الخدمات الضريبية **Tax Services** فى كثير من الحالات.

هناك أربع مبادئ ترشد تطبيق هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية لمبادئ الاستقلالية، ويتم اضعاف الاستقلالية اذا :

١- خلقت مصلحة متبادلة أو متعارضة بين المحاسب وعميل المراجعة.

٢- وضعف المحاسب فى موقف المراجع لعمله.

٣- أدت إلى أن يتصرف المحاسب كإدارة عميل المراجعة أو أحد العاملين بها.

٤- وضعت المحاسب فى مركز المدافع عن عميل المراجعة.

شكل ايضاحى رقم (٨/٢)

الخدمات الاستشارية المقيدة (التسعة)

فى ظل قانون Sarbanes-Oxley

والقواعد المعدلة لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC

١- خدمات إمساك الدفاتر والخدمات المحاسبية الأخرى.
٢- تصميم وتطبيق نظم معلومات مالية.
٣- خدمات التثمين أو التقييم Appraisal or Valuation.
٤- الخدمات الاكتوارية Actuarial.
٥- المراجعة الداخلية كمصدر خارجعن الشركة Outsourcing.
٦- وظائف ادارة الموارد البشرية Human Resources (HR).
٧- خدمات السمسرة والتداول والاستشارات الاستثمارية أو الخدمات المصرفية الاستثمارية.
٨- خدمات قانونية أو الخبرة غير المرتبطة بالمراجعة.
٩- أى خدمات أخرى يحددها مجلس الاشراف المحاسبى على الشركات العامة على أنها محظورة وفقاً للقوائم.

الخدمات الضريبية Tax Services

أن الأحداث الحديثة المتضمنة فحوصات عن طريق مصلحة الإيراد الداخلى **IRS** لاغراض الحماية الضريبية **Tax Shelters** قد أوصت وأوضحت أن الخدمات الضريبية يمكن أن تخلق تعارض محتمل فى المصلحة للمراجع والتى خلالها تقوم المنشأة فى الواقع بمراجعة عملها، وقد وضعت عديد من الشركات الرئيسية قيود على تقدم منشأة المراجعة الخارجية بأنواع معينة من الخدمات الضريبية.

أن هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية **SEC** قد كررت قولاً وفعلاً موقفها الطويل القائم على أن منشآة المحاسبة يمكن ان توفر الخدمات الضريبية لعملاء المراجعة بدون أضعاف استقلاليتها. ونتيجة لذلك فإن المحاسبون يمكن أن يستمروا فى توفير خدمات ضريبية على سبيل المثال خدمات الالتزام الضريبى، التخطيط الضريبى والاستشارات الضريبية الى عملاء الشركة العامة. ومع ذلك فإن تلك الخدمات يجب أن تحظى بموافقة لجنة المراجعة. بالاضافة الى ذلك فإن الشركة يجب أن تفصح عن مقدار الأتعاب المدفوعة مقابل تأديتها الخدمات الضريبية. وقد ذكرت الهيئة **SEC** أن هناك خدمات ضريبية معينة يمكن فى ظروف معينة أن تضعف من **SEC** الاستقلالية.

على الرغم من أن الهيئة **SEC** قد أشارت إلى أن الخدمات الضريبية قد يتم السماح بها عمومًا الا أن مجلس الاشراف المحاسبى على الشركات العامة لديه كامل السلطة على تقرير قواعد استقلالية المراجع، وقد أشار المجلس **PCAOB** إلى أنه سوف يقوم بدراسة أثر الخدمات الضريبية على استقلالية المراجع. كما أنه سيقوم بعمل اجتماع مائدة مستديرة لفحص الخدمات الضريبية القائمة التى يتم تقديمها عن طريق المراجعين لعملاء المراجعة للشركات العامة ومناقشة أثر تلك الخدمات المحتملة على استقلالية المراجع.

التعارضات الناشئة من علاقات العمل الوظيفى

Conflicts Arising From Employment Relationships

أن العمل الوظيفى السابق لعضو فريق المراجعة بالشركة يطرح مخاوف اضعاف الاستقلالية. بالاتساق مع متطلبات القسم رقم ٢٠٦ من قانون **Sarbanes-Oxley** فقد أضافت الهيئة **SEC** فترة تجميد تبلغ سنة واحدة قبل أن يستطيع عضو فريق ارتباط المراجعة العمل لدى العميل فى الوظائف الادارية الرئيسية. ولاشك ان ذلك العمل له مضامين هامة للمراجع الذى يعمل لدى منشأة المحاسبة والذى يحظى بعرض وظيفى من العميل - إذا ما كان إحدى الشركات العامة - للعمل في وظيفة مدير تنفيذى أو مراقب مالى أو مدير مالى أو رئيس حسابات أو أى مركز وظيفى مماثل. ولا يمكن أن يظل عضو منشأة المحاسبة مستمرة فى مراجعة ذلك العميل اذا قبل المراجع تلك الوظيفة وشارك فى أى نشاط فى المراجعة لمدة سنة واحدة تسبق بداية عملية المراجعة. الا أن ذلك لن يؤثر على مقدرة منشأة المحاسبة على الاستمرار على المراجعة اذا ما قبل المراجع السابق مركز وظيفى مثل مساعد المراقب المالى أو المحاسب بدون مسئوليات محاسبة رئيسية، حيث ان ذلك المتطلب يؤثر على عملية الشركة العامة فى تعيين الوظائف الرئيسية المرتبطة بالتقرير المالى.

فى ظل قواعد الهيئة **SEC** وقانون **Sarbanes-Oxley** فإن منشأة المحاسبة لا تعد مستقلة بالارتباط بعميل المراجعة اذا ما قبل الشريك السابق أو الرئيسى أو المساهم أو صاحب العمل المهنى للمنشأة عمل وظيفى في منشأة العميل اذا ما كان له مصلحة مالية مستمرة فى منشأة المحاسبة أو يكون فى مركز يسمح بالتاثير على أعمال منشأة المحاسبة أو سياستها المالية.

تدوير الشريك Partner Rotation

طبقاً لما تطلبه قانون **Sarbanes-Oxley** فإن قواعد استقلالية هيئة تنظيم الأوراق المالية قد استلزمت أن يتم تبديل أو تدوير الشركاء الرؤساء أو الشركاء المستمرين فى ارتباط المراجعة بعد فترة خمسة سنوات على الرغم من أن ذلك لم يتم تحديده فى القانون الا أن الهيئة قد تطلبت مرور خمسة أعوام لهؤلاء الشركاء بعد التدوير قبل أن يعودوا مرة أخرى لعميل المراجعة. أما شركاء المراجعة ذو الارتباط الهام والمؤثر فى عملية المراجعة فانه ينبغي تدويرهم بعد سبعة سنوات حيث يخضعون لسنتين زمنيتين اضافيتين بعد فترة الخمسة سنوات.

دراسة مكتب المراجعة العام للتدوير الالزامى لمكتب المراجعة

GAO Study on Mandatory Audit Firm Rotation

أصدر مكتب المحاسبة العام تقريرا في نوفمبر عام ٢٠٠٣ عن الأثار المحتملة للتدوير الإلزامى لمكتب المراجعة الذى يتطلبه القسم رقم ٢٠٧ في القانون، أن التدوير الالزامى قد تم الدفاع عنه عن طريق هؤلاء الذين يعتقدون بأن استقلالية المراجع تتأثر عكسياً بالعلاقة طويلة الأجل لمنشآة المراجعة مع العميل، وقد اوضحت الدراسة المبدئية لمكتب المراجعة العام لمنشآت المحاسبة العامة الكبيرة بالاضافة الى الدراسة الميدانية للشركات العامة المسجلة أن الغالبية منهم يعتقدون بأن تكاليف التدوير الإلزامى لمنشآة المراجعة من المحتمل أن تزيد عن عوائده.

ويعتقد مكتب المراجعة العام أن التدوير الالزامى للمراجع لا يعتبر الوسيلة الاكثر كفاءة لتقوية استقلالية المراجع وتحسين صورة المراجعة، كما يعتقد المكتب العام أيضا بأن سبعة سنوات من الخبرة مع تطبيق قانون **Sarbanes-Oxley** يعتبر أمراً مطلوبًا قبل إمكانية تقييم أثار القانون. ويقترح المكتب العام بأن أفضل تصرف يتمثل فى متابعة كل من هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ومجلس الإشراف المحاسبى على

الشركات العامة وتقييمهم لفعالية المتطلبات القائمة لتعزيز استقلالية المراجعة وجودة عملية المراجعة. وقد تم إجراء عديد من الدراسات الاكاديمية لفحص أثار مدة عمل مكتب المراجعة وقد وجد معظمها ان هناك دليل إثبات على أن طول مدة عمل مكتب المراجعة يرتبط بتحسين جودة التقرير المالى والذى يعد سمة متسقة مع الموقف الحالى لمكتب المحاسبة العام.

٧/٢ الخدمات المقدمة عن طريق منشآت المحاسبة العامة

Services offered by Public Accounting Firms

أن الإنهاء علي منشأة أندرسون للمحاسبة العامة قد تلي اتهامها بتعطيل العدالة في قضية انرون وتنازل ثلاثة من مشآت المحاسبة العامة عن ممارساتها الخدمات الاستشارية الأمر الذي ادي الي احداث تغير دراماتيكي في وجه مهنة المحاسبة.

يوضح الشكل البياني رقم (٩/٢) العلاقة بين الخدمات المقدمة عن طريق منشآت المحاسبة العامة. خلال السنوات العشرين السابقة تزايدات الخدمات الاستشارية من حيث الأهمية النسبية وفي الواقع فقد اصبحت المصدر الأكبر لإيرادات معظم المنشآت الكبيرة . أن التنازل عن الممارسات الاستشارية والقيود على الخدمات الاستشارية بسبب تعليمات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية وقانون **Sarbanes-Oxley** قد خفض جوهريًا من أهمية خدمات الاستشارات الإدارية لممارسات منشآت المحاسبة العامة.

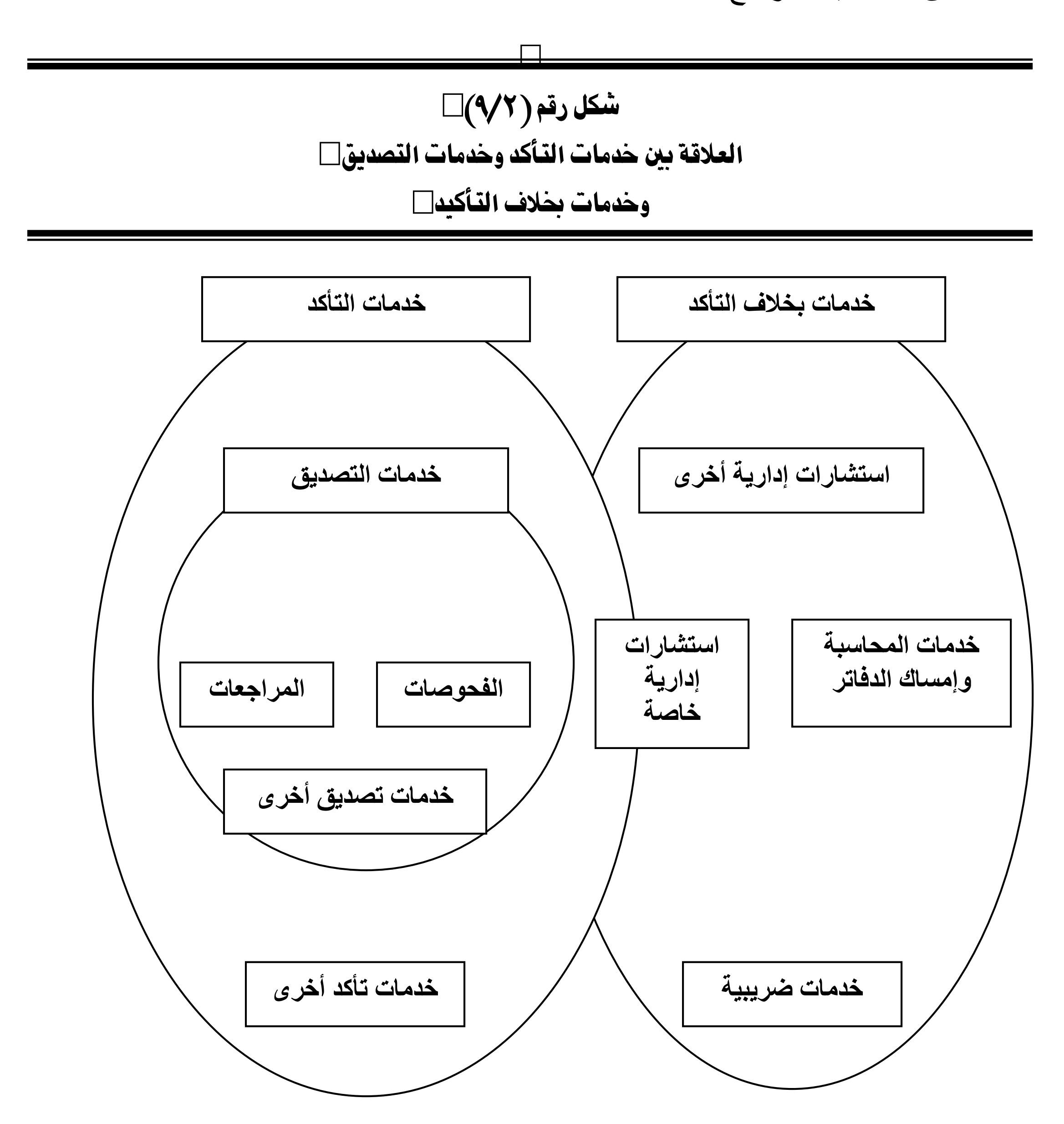
ومن الأهمية بمكان التأكيد على استمرار منشآت المحاسبة العامة في توفير الخدمات الاستشارية وأي خدمات استشارية أخرى للمشروع، ومع ذلك فإن القدرة على تقديم تلك الخدمات لعملاء المراجعة من الشركات العامة قد تم تخفيضها بشكل جوهري. أما الخدمات الضريبية فقد استمرت كمصدر هام للإيرادات إلا أن هناك خدمات ضريبية معينة من المحتمل أن يتم تقييدها

لعملاء المراجعة من الشركات العامة بسبب مخاوف أن تضعف تلك الخدمات من استقلالية المراجع.

شكل رقم (٩/٢)

العلاقة بين خدمات التأكد وخدمات التصديق

وخدمات بخلاف التأكيد



التنـازلات والتغيرات الأخرى في ممارسات المنشاة الرئيسية

Dispositions and Other Changes in Major firm Consulting

أن هنـاك ثلاثـة مـن منشـآت المحاسـبة الأربعـة الكبـار بـالإضـافة إلـى منشـأة أندرسون السـابقة باعت أو بطريقـة أخرى تنازلـت عن ممارسـاتها الاستشـارية. تلـك التغيـرات كانـت جزئيـة بسـبب مخـاوف اضـعاف الاسـتقلالية والقيـود الموضوعة على الممارسات الاستـشارية. تلك التغيرات قد تأسست أصـلاً فـي ضـوء تمرير قـانون **Sarbanes-Oxley** وحتـى قبل إصـدار هيئـة تنظيم تـداول الأوراق الماليـة لتعـديلات قواعـد اسـتقلالية المراجـع فـي نـوفمبر عـام ٢٠٠٠. يلخـص الجـدول رقـم (١٠/٢) التغيـرات المرتبطـة بالممارسـات الاستشـارية لمكاتب المحاسبة الدولية الرئيسية.

وطبقًا للموضح بذلك الجدول فإن شركة ديليوت & تـوتش فقط هـي التـي لـم تتصرف وتتـنـازل عن ممارسـاتها الاستشـارية. أن قـانون **Sarbanes-Oxley** قد قيد مـن قـدرة منشـأة المحاسـبة العامـة علـي تقـديم الخـدمات الاستشـارية لعمـلاء المراجعة من الشركات العامة ومع ذلك فإن منشأت المحاسبة العامـة غيـر مقيـدة في الخدمات الاستشارية التي يمكن أن تـقدمها إلى الشركات الخاصة والشركات العامة التي لا تعتبر أحد عملاء المراجعة. ويمكن أن تقدم خدمات مقيدة لعمـلاء المراجعة من الشركات العامـة. وقد أعلنـت منشـأة ديليوت & تـوتش أنهـا سـوف تحـتفظ بممارسـاتها الاستشـارية إلا أنــه مـا تـزال ملتزمـة بمتطلبـات قـانون **Sarbanes-Oxley** وقواعد استقلالية هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC**.

أن الجزء الأول من الجدول يعرض ترتيب منشآت المحاسبة الأربعـة الكبـار تأسيسًا على إيرادات السنة المالية ٢٠٠٣ بالارتباط بمعلومات عن عدد الشركاء والمهنيين والمكاتب بالولايات المتحدة ومزيج مع إيرادات المحاسبة.

□

جدول رقم (٢/١٠)

التغيرات في الممارسات الاستشارية

لمنشآت المحاسبة الرئيسية

التغيرات في اسم وملكية المنشأة	اسم الممارسة الاستشارية السابقة
- انفصلت منشأت اندرسون في اغسطس عام ٢٠٠٢. - اعادت تسميتها منشأة **Accentor** في يناير ٢٠٠١. - أصبحت شركة عامة في يوليو ٢٠٠١.	أندرسون للاستشارات **Anderson Consulting**
- نشرت خطط للانفصال كملكية خاصة وغيرت اسمها إلى براكتون في عام ٢٠٠٢. - أنهت الخطط الخاصة بالانفصال عن ديليوت & توتش في مارس ٢٠٠٣.	ديليوت للاستشارات **Deloitte consulting**
- تم بيعها إلى كاب جيميني في فبراير ٢٠٠٠. - أصبحت منشأة استشارية تعرف باسم كاب جيميني أرنست & يونج إلا أنه ليست جزء من أرنست & يونج.	ارنست & يونج للاستشارات.
- استكملت طرح عام مبدئي في فبراير ٢٠٠١. - أعيد اسمها **Bearing point** في اكتوبر عام ٢٠٠٢.	**KPMG** للاستشارات
- تم نشر الاستحواذ عليها عن طريق **IBM** في يوليو ٢٠٠٢.	باريس ووترز هاوس كوبرز للاستشارات .

أما الجزء الثاني من الجدول فيعرض بيانات مقارنة تأسيسًا على معلومات السنة المالية ٢٠٠٠.

وحيث أنها لم تتنازل عن ممارساتها الاستشارية فإن منشأة ديليوت & توتش الأن أصبحت منشأة المحاسبة الأكبر وتشتق الكثير من إيراداتها من الخدمات الاستشارية مقارنة بمنشأت المحاسبة الأربعة الكبار. أن البيانات المقارنة تشير إلى أن باقي المنشأة الأربعة الكبار تعتبر أصغر وتشتق الكثير من النسبة المئوية الكثيرة للإيرادات من خدمات المراجعة والتصديق والكثير من النسبة المئوية الأصغر من الإيرادات من الخدمات الاستشارية. تشير بيانات السنة المالية ٢٠٠٠ إلى أن منشأة اندرسون كانت منشأة المحاسبة الخامسة الأكبر قبل فصل أندرسون للاستشارات (الأن أصبح اسمها **Accenture**) في عام ٢٠٠٠، أن أندرسون كانت منشأة المحاسبة الأكبر وكان تحظى بنسبة ٦٦% من إيراداتها من الخدمات الاستشارية.

دراسة مكتب المحاسبة العامة عن الدمج في صناعة المحاسبة

GAO Study of Accounting Industry Consolidation

أن القسم رقم ٧٠١ من قانون **Sarbanes-Oxley** قد تطلب من مكتب المحاسبة العام أن يقوم باجراء دراسة عن دمج منشأت المحاسبة العامة. قبل عام ١٩٨٩ كان هناك عدد ثمانية من منشآت المحاسبة الكبيرة والتي بتجميعها معًا تم تكوين ما يطلق عليه بمصطلح الثمانية الكبار **Big(8)** . أثناء عام ١٩٨٩ ثم تخفيض الثمانية الكبار إلى الستة الكبار **Big(6)** . بعد اندماج ارنست & هويني مع ارثر يونج تم تكوين منشآة ارنست & يونج . كما أن ديليوت هاسكينز & سيلز قد اندمجا مع توتش روس ليكونا معا منشأة ديليوت & توتش . كما اندمجت برايس ووتر هاوس مع كوبرز & ليبراند في عام ١٩٩٨ ليكونا منشأة برايس ووتر هاوس كوبرز الأمر الذي ترتب عليه في النهاية إلى وجود منشآت الخمس الكبار **Big (5)** .وأخيرًا فإن إنهاء اندرسون قد أدى إلى تخفيض الخمس الكبار إلى الأربعة الكبار **Big (4)**.

شكل رقم (١١/٢)

الإيرادات والبيانات الأخرى لمنشآت المحاسبة الكبيرة في الولايات المتحدة

السنة المالية ٢٠٠٣

الحجم بالإيرادات	المنشأة	صافي الإيرادات في الولايات المتحدة (بالمليون دولار)	عدد الشركاء	المهنيين	المكاتب بالولايات المتحدة	نسبة إجمالي الإيراد من المحاسبة والمراجعة/ والضرائب/ والاستشارات الإدارية/ والخمات الأخرى
١	ديليوت & توتش	٦٥١١ $	٢٦١٣	٢٠٤٨٧	٩١	٩/٢٧/٢٥/٣٩
٢	ارنست & يونج	٥٢٦٠ $	٢٠٠٠	١٤٤٠٠	٨٦	٣/٠/٣٥/٦٢
٣	برايس ووتر هاوس كوبرز	٤٨٥٠ $	٢٠٠٠	٢١٠٠٠	١٢٥	٦/٥/٣٣/٦٢
٤	KPMG	٣٧٩٣ $	١٦٢٢	١١٥٢٩	٩٤	٠/٠/٣٣/٦٧

السنة المالية ٢٠٠٠

الحجم بالإيرادات	المنشأة	صافي الإيرادات في الولايات المتحدة (بالمليون دولار)	عدد الشركاء	المهنيين	المكاتب بالولايات المتحدة	نسبة إجمالي الإيراد من المحاسبة والمراجعة/ والضرائب/ والاستشارات الإدارية/ والخمات الأخرى
١	برايس ووتر هاوس كوبرز	٨٨٧٨ $	٢٩٣٢	٣٤١٥١	١٨٦	٥٠/١٧/٣٣
٢	ديليوت & توتش	٥٨٨٨	٢١٥٥	٢٠٦٥٨	١٠٣	٥٠/١٩/٣١
٣	KPMG	٥٤٠٠	١٥٠٠	١٩٠٠٠	١٤٥	٤٣/٢٢/٣٥
٤	ارنست & يونج	٤٢٧٠	١٩٤٦	١٣٦٥٣	٨٢	٥/٣٨/٥٧
٥	اندرسون	٣٦٠٠	١٣١٣	١٧٦٠٠	٨٠	٢٥/٣٠/٤٥

وقد أصدر المكتب تقريره في يوليو ٢٠٠٣، وقد تم الاشارة الي هناك عدد من العوامل قد تسببت في اتجاه الدمج متضمنة العولمة **Globalization**،

والحاجة إلى اقتصاديات الحجم **economies of scale** والرغبة في بناء خبرة متخصصة في الصناعة **expertise industry** . أن التركيز الناتج قد اثمر عن وجود شركات عامة ضخمة مع وجود اختبارات عند اختبار المراجعين، وقد وجد المكتب أن ربط الاندماج مباشرة بالتغيرات في أتعاب المراجعين والجودة واستقلالية في المراجعة يعتبر من الصعوبة بمكان . وأن الاندماج يبدو أن يكون له تأثير قليل على تكوين رأس المال وأسواق الأوراق حتى الأن. وأخيرا فإن منشأة المحاسبة الأصغر قد واجهت عوائق هامة للدخول في المنافسة مع المنشأة الأكبر للفوز بعملاء المراجعة من الشركات العامة. تلك العوائق تعتبر كبيرة بالارتباط بالتسجيل وعمليات الفحص الجديدة التي يتطلبها الأن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة.

٨/٢ مسئولية الشركة Corporate Responsibility

دور لجنة المراجعة Role of the Audit Committee

أن القسم رقم ٣٠١ من القانون قد تطلب من كل عضو من لجان المراجعة أن يكون مستقلاً في مجلس الإدارة، بالإضافة إلى ذلك فإن القسم رقم ٤٠٧ يتطلب أن تقوم الشركات العامة بالإفصاح على الأقل عن أن يكون أحد أعضاء لجنة المراجعة خبيرًا ماليًا **Financial expert** طبقًا للمقرر بالقانون. يصف الشكل الإيضاحي رقم (١٢/٢) السبيل الذي يمكن من خلالة لاعضاء لجنة المراجعة الوفاء بمتطلبات الخبير المالي، ويجب أن تكون لجنة المراجعة مسئولة بشكل مباشر عن تعيين **appointment** ومكافآة **Compensation** والإشراف **Oversight** على عمل المراجعة متضمنًا الموافقة على تأدية أي خدمات أخرى بخلاف المراجعة.

أن بورصات الأوراق المالية الوطنية قد قامت أيضًا بإجراء تغيرات حديثة في متطلبات التسجيل للشركات التي تتداول أوراقها المالية في تلك البورصات.

على سبيل المثال فإن بورصة نيويورك للأوراق المالية قد غيرت متطلبات التسجيل المصممة لتقوية وتعزيزحوكمة الشركات والإفصاح **Corporate Governance and Disclosure** . ومن بين كثير من التغيرات فإن بورصة نيويورك للأوراق المالية **NYSE** يتطلب الأن من رئيس لجنة المراجعة للشركات المسجلة بها أن يكون لديه خبرة محاسبية أو دراية مالية. كما يجب أن تكون للشركات المسجلة لجنة للمراجعة ولجنة للتعيين في المناصب، ولجنة للمكافآت، حيث تتكون كل لجنة على حده من مديرين حياديين علاوة على ذلك فإن المسجلين بتلك البورصة **NYSE** يتعين أن يكون لديهم أيضًا ادارة مستقلة للمراجعة الداخلية.

المسئولية عن القوائم المالية Responsibility for Financial Statements

تقع علي الإدارة دائمًا المسئولية الخاصة بالقوائم المالية، وقد زاد قانون **Sarbanes-Oxley** من مسئولية الإدارة عن طريق اضافة متطلب أن يقوم كل من المدير التنفيذي المسئول **Chief Executive Officer (CEO)** والمدير المالي المسئول **Chief Financial Officer (CFO)** للشركات العامة بالتصديق **Certify** على القوائم المالية الربع سنوية **Quarterly** أو السنوية **Annual** المقدم إلى هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC**، فعن طريق التوقيع على تلك القوائم فإن الإدارة تشهد **certifying** بأن القوائم تتفق بالكامل مع متطلبات قانون تداول الأوراق المالية ١٩٣٤ وأن المعلومات المتضمنة في التقرير تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة.

شكل إيضاحي رقم (١٢/٢)

السبل الخاص لأن يصبح أحد أعضاء لجنة المراجعة خبيرًا ماليًا

١- التعليم والخبرة كمدير مالي رئيسي، أو مدير محاسبي رئيسي، أو مراقب مالي أو محاسب عام أو مراجع أو لدية الخبرات في أحد أو أكثر في الوظائف التي تتضمن أداء وظائف مماثلة.

٢- الخبرة في الإشراف بفعالية على مدير مالي رئيسي أو مدير محاسبي رئيسي، أو مراقب مالي أو مراجع أو اي شخص يؤدي وظائف مماثلة.

٣- الخبرة في الإشراف على أو تقييم أداء الشركات أو المحاسبين العموميين بخصوص إعداد ومراجعة أو تقييم القوائم المالية.

٤- خبرة ملائمة أخرى.

وبينما يتم استيفاء القوائم المالية مع هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC** التي سبق وأن تضمنت توقيعات الإدارة عليها فإن أهمية التصديقات الجديدة للمدير التنفيذي المسئول والمدير المالي المسئول قد تم تعزيزها بشكل كبير أن قانون **Sarbanes-Oxley** يتضمن عقوبات جنائية لكل شخص يصدق على حقائق كاذبة أو احتيالية وهو على علم بذلك. لتجنب تلك الاحتمالات فإن معظم المديرين التنفيذيين والماليين **CEOs & CFOs** للشركات العامة الآن يكرسون وقتًا جوهريًا لأداء أجراءات الفحص القانوني **due diligence** مع أعضاء أخرين لفريق الإدارة قبل التوقيع على الشهادات في كل فترة ربع سنوي **Quarter** وفي نهاية كل سنة **Year end** . يلخص الشكل الايضاحي رقم (١٣/٢) العناصر الستة لتصديق الإدارة على ذلك . وكمثال على ذلك التصديق يوضح الشكل الإيضاحي رقم (١٤/٢) القوائم المالية السنوية الخاصة بشركة هارلي دايفيدسون والتي تم استيفائها لتقديمها في نموذج **K-** ١٠ لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية حيث يشرح ذلك المثال إيضاحات محددة تم عملها عن

طريق المدير التنفيذي المسئول المرتبط بكل من العناصر المرتبطة للتصديق . أن المدير التنفيذي المسئول سوف يقوم بعمل إيضاحات مماثلة في القوائم المالية الربع سنوية المقدمة في نموذج Q–١٠، بالإضافة إلى هذين النموذجين فسوف يتم تضمين تصديقات مماثلة من المدير التنفيذي المسئول للشركة بالإضافة إلى تصديقات كل من المدير التنفيذي والمدير المالي فإن المراجعين مسئولين عن أداء فحوصات للقوائم الربع سنوية قبل أن يتم استيفائها مع هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC**.

أحكام العقوبات penalty provisions

أن مسئوليات المدير التنفيذي المسئول والمدير المالي المسئول قد يتم الإلزام بها عن طريق وجود أحكام عديدة للعقوبات في القانون. أيا من المدير التنفيذي أو المدير المالي الذي يصدق على القوائم المالية يعلم أنها لا تتفق بالكامل مع متطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية قد يجعله معرضا للخضوع الي فرض غرامات لا تزيد عن ٥ مليون دولار أو عقوبة السجن التي قد تصل إلى ٢٠ سنة.

فإذا كانت هناك قوائم مالية مطلوب إعادة تصويرها بسبب وجود ممارسات خاطئة مادية فإن المدير التنفيذي أو المدير المالي يجب أن يعيد حساب أي حوافز أو مكافآت كانت محسوبة بالإضافة إلى أية أرباح من بيع أسهم الشركة تم استلامها أثناء فترة الإثنى عشر شهرًا التالية للإصدار المبدئي للقوائم المالية التي يتطلب الامر إعادة تصويرها.

شكل ايضاحى رقم (١٣/٢)

العناصر السنة لتصديق الإدارة على القوائم المالية

١- قيام الإدارة بفحص القوائم المالية.

٢- تأسيًا على معرفة الإدارة فإن القوائم المالية لن تتضمن أي حقيقة هامة غير حقيقية أو استبعاد ذكر أي حقيقة هامة.

٣- تأسيسًا على معرفة الإدارة فإن القوائم المالية وأي معلومات مالية تعرض بعداله في كافة النواحي الهامة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات المالية للشركة في نهاية الفترة المقدمة فيها.

٤- أن الإدارة:

a- مسئولة عن وضع والحفاظ على ضوابط رقابة داخلية وإجراءات للإفصاح عن الشركة.

b- قد صممت برامج وضوابط الرقابة على الافصاح للتأكد من أن المعلومات الهامة قد تم جعلها معروفة لها على وجه الخصوص أثناء الفترة التي خلالها تم إعداد التقرير.

c – قد قامت بتقييم فعالية ضوابط وإجراءات الرقابة على الإفصاح في تاريخ خلال ٩٠ يوم السابقة لتاريخ استبعاد التقرير.

d- قد عرضت في التقرير المتضمن القوائم المالية استنتاجاتها عن فعالية ضوابط وإجراءات الإفصاح تاسيسًا على التقييم المطلوب في ذلك التاريخ.

٥- أن الإدارة قد أفصحت لمراجعيها ولجنة المراجعة عن:

a- كافة مواطن الضعف أو العيوب الهامة في تصميم أو تشغيل الرقابة الداخلية التي يمكن أن تؤثر عكسيًا على قدرة الشركة على تسجيل وتشغيل وتلخيص التقرير عن البيانات المالية وانها قد قامت بتحديد أي مواطن ضعف مادية في ضوابط الرقابة الداخلية للمراجعين.

b- أي غش سواء أكان مادي أم غير مادي والذي يرتبط بالإدارة أو أي عاملين أخرين لديهم دورًا هامًا في ضوابط الرقابة الداخلية للشركة المصدرة.

٦- ان الإدارة قد أشارت في التقرير المتضمن القوائم المالية ما إذا كان هناك تغيرات هامة في ضوابط الرقابة الداخلية أو لا أو في العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر جوهريًا على ضوابط الرقابة الداخلية واللاحقة لتاريخ تقييم الإدارة متضمنًا تصحيحات العيوب الهامة ومواطن الضعف المادية.

شكل ايضاحى رقم (١٤/٢)

تصديق المدير التنفيذي المسئول

على القوائم المالية لشركة هارلي ديفيد سون

يشهد Bleustein بأن:

١- أنني قد قمت بفحص ذلك التقرير السنوي في نموذج K-١٠ لشركة هارلي ديفيدسون.

٢-تأسيسًا على معرفتي، فإن ذلك التقرير السنوي لا يتضمن أي إيضاح غير حقيقي بأي حقيقة مادية او استبعاد في ذكر اي حقيقة مادية ضرورية لجعل القوائم التي تم تقديمها في ضوء الظروف التي في ظلها تم إعداد تلك القوائم غير مضللة الخاصة بالفترة التي تم تغطيتها عن طريق ذلك التقرير السنوي.

٣- تأسيسًا على معرفتي فإن القوائم المالية والمعلومات المالية الأخرى المتضمنة في ذلك التقرير السنوي يعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة المسجلة عن الفترات المغطاه في ذلك التقرير السنوي.

٤- أن تصديق المدير الأخر المسجل وأنا مسئولان عن وضع والاحتفاظ بضوابط وإجراءات رقابية للإفصاح (كما تم تحديده في قواعد قانون البورصة رقم a_ ١٣، ١٤ و ١٤- lsd) للشركة المسجلة بالإضافة إلى أننا قد:

a- صممنا تلك الضوابط والإجراءات الرقابية للإفصاح للتأكد أن المعلومات المادية المرتبطة بالشركة المسجلة متضمنـًا شركاتها التابعة المدمجة قد تم جعلها معلومة لدينا عن طريق الأخرين داخل تلك المنشأت على وجه التحديد أثناء الفترة التي خلالها تم إعداد ذلك التقرير السنوي.

b- قمنا بتقييم فعالية ضوابط وإجراءات الرقابة على الإفصاح في تاريخ خلال ٩٠ يوم قبل تاريخ استيفاء لذلك التقرير السنوي (تاريخ التقييم).

c- قمنا بعرض في ذلك التقرير السنوي استنتاجاتنا عن فعالية ضوابط وإجراءات الرقابة على الإفصاح تأسيسًا على تقييمنا في تاريخ التقييم.

٥- أن تصديق المدير الأخر وأنا قد أفصح تأسيسًا على تقييمنا الأكثر حداثة لمراجعي الشركة ولجنة المراجعة بمجلس إدارة الشركة (والأشخاص الذين يقومون بتأدية وظائف مماثلة) عن الاتي:

a- كافة العيوب الهامة في تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية التي يمكن أن تؤثر عكسيـًا على قدرة الشركة المسجلة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية وقمنا بتحديد أي مواطن ضعف مادية في ضوابط الرقابة الداخلية لمراجعي الشركة.

b- أي غش سواء أكان ماديًا أم غير ماديًا والذي يرتبط بالإدارة أو بأي عاملين أخرين كان لهم دورًا هامًا في ضوابط الرقابة الداخلية للشركة.

٦- أن تصديق كل من المدير الأخر وأنا قد أشار في ذلك التقرير السنوي إلى ما إذ أكان هناك تغيرات هامة في ضوابط الرقابة الداخلية أو في العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر جوهريًا على ضوابط الرقابة الداخلية بشكل لاحق لتاريخ تقييمنا الأكثر حداثة متضمًا أي تصرفات تصحيحية بخصوص العيوب الهامة ومواطن الضعف الجوهرية.

التاريـــخ:

الاســـم:

التوقيـــع:

المدير التنفيذي المسئول:

تقارير الرقابة الداخلية للشركة العامة

Reports on public company internal control

قبل أن يتم إصدار قانون **Sarbanes-Oxley** قامت بعض الشركات العامة بإصدار تقارير عن الرقابة الداخلية اختياريًا . وبعض تلك التقارير كانت مطلوبة عن طريق المنظمين في صناعات معينة مثل البنوك، أن الإضافات المدركة في الرقابة الداخلية على التقرير المالي قد جعل الكونجرس يطلب الالزام بتضمين أحكام في القانون لتقرير الإدارة المطلوب عن ضوابط الرقابة الداخلية على كافة الشركات العامة.

وقد وجه القسم رقم ٤٠٤ من القانون هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية إلى تقرير قواعد تستلزم من إدارة كافة الشركات العامة إلى إصدار تقرير عن الرقابة الداخلية **Internal Control Report** في تقريرها السنوي بحيث يتضمن الأتي:

A- إيضاح بأن الإدارة مسئولة عن وضع والاحتفاظ بهيكل وإجراءات رقابة داخلية كاف للتقرير المالي.

B- تقييم فاعلية هيكل وإجراءات الرقابة الداخلية للتقرير المالي في نهاية السنة المالية للشركة.

أن القسم رقم ٤٠٤ قد تطلب أيضًا أن يقوم مراجع الشركة بالتصديق **Attest** على وإصدار تقرير عن تقييم الإدارة **Management's Assessment** للرقابة الداخلية، وقد تم إصدار المعيار رقم (٢) عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة في مارس ٢٠٠٤ ليتضمن إرشاد عن طريق مراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي للشركات العامة.

وفي يونيو ٢٠٠٣ أصدرت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية قواعد تتمشى مع القسم رقم ٤٠٤ تتضمن متطلبات التقرير عن السنوات المالية المنتهية أو بعد ١٥ نوفمبر ٢٠٠٤.

أن إدارة ومراجعي الشركات العامة يقومون بتكريس جهود موسعة نحو الوفاء بمتطلبات التقرير المقررة في القسم رقم ٤٠٤ . وقد أجلت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية تاريخ التطبيق مرتين نتيجة الاعتراف بتعقد عملية الوفاء بمتطلبات التقرير والمراجعة . وبينما اعترفت الشركات طويلا بأهمية وجود ضوابط قوية للرقابة الداخلية فإن معظم الشركات لم تقم بالاحتفاظ بالتوثيق الضروري وإجراءات التقييم التي تتطلب أن يتم التقرير العام الإلزامي على الرقابة الداخلية عن طريق الإدارة والمراجعين ولذلك فإن معظم الشركات العامة تنفق وقت كبير وموارد ضخمة للتأكد من إعداد التقرير وفقًا لمتطلبات التقرير الموسعة في القسم رقم ٤٠٤.

مسئولية الإدارة على الرقابة الداخلية

Management's Responsibility for Internal Control

أن قواعد هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بخصوص تطبيق القسم رقم ٤٠٤ تتطلب أن يتم تضمين تقرير الإدارة على الرقابة الداخلية في تقريرها السنوي (بمعنى النموذج **10-K**) والذي يتم استيفاءه مع هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية، ويجب أن يتضمن تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية الأتي:

١- إفصاح بمسئولية الإدارة عن وضع والاحتفاظ بهيكل وإجراءات رقابة داخلية كافية على التقرير المالي.

٢- تقييم الإدارة لفعالية ضوابط الرقابة الداخلية للشركة على التقرير المالي في نهاية أكثر السنوات المالية حداثة للشركة (على سبيل المثال تاريخ الميزانية العمومية).

٣- إيضـاح يحـدد إطـار العمـل المسـتخدم عـن طريـق الإدارة لتقيـيم فعاليـة الرقابة الداخلية على التقرير المالي.

٤- إيضاح بأن مراجعي القوائم المالية للشركة قد أصدروا تقرير تصديقي على تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية على عملية التقرير المالي.

للوفاء بتلك المتطلبات فإن الإدارة مرغمة على الاحتفاظ بدليل اثبات ونماذج أخرى من التوثيق من شأنها توفر دعم معقول لمزاعمها وتأكيداتها عن الرقابة الداخلية . وفي الحقيقة فإن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية تعتقد بأن تطوير والاحتـفاظ بمثل ذلك الدليل والتوثيق يعتبر عنصر كامن في الرقابة الداخلية الفعالة. وذلك فإن إقرار توثيق التـفعيل الرقابة الداخلية يعتبر مسئولية هامة للإدارة.

تعريف الرقابة الداخلية Definition of Internal control

عرفت قواعد هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بخصوص التصديق على الرقابة الداخلية بان الرقابة الداخلية على التقرير المالي تمثل عملية **Process** مصممة عن طريق أو في ظل إشراف كل من المدير التنفيذي والمدير المالي للشركة بغرض توفير تأكيد معقول بخصوص إمكانية الاعتماد على التقرير المالي وإعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية وفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، وتتضمن السياسات والإجراءات التي:

١- تتعلق بالاحتفاظ بالسجلات والتي تعكس بعدالة وبدقة تفصيلية معقولة العمليات والتصرف في أصول الشركة.

٢- توفير تأكد معقول بأن العمليات المالية قد تم تسجيلها بالشكل الضروري الذي من شأنه السماح بإعداد القوائم المالية طبقـًا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها وأن المتحصلات والمدفوعات الخاصة بالشركة قد تم إجرائها وفقًا لترخيصات الإدارة ومديري الشركة.

٣- توفير تأكد معقول بخصوص منع أو اكتشاف العمليات غير المرخص بها في وقت مناسب سواء أكانت ممثلة في اقتناء أو استخدام أو التصرف في أصول الشركة التي يمكن أن يكون لها أثر مادي على القوائم المالية

إطار عام الرقابة الداخلية للجنة التنظيمات الراعية

COSO Internal Control Framework

في ظل القواعد الأخيرة لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية يجب أن يحدد تقرير الإدارة إطار العمل المسموحة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية، ويجب أن يكون ذلك الإطار معترفًا به ومقررًا عن طريق هيئة أو مجموعة تتبع إجراء في ظل وجود أساس واجب التطبيق يتيح الفرصة للتعليق العام، أن إطار الرقابة الداخلية لمعظم الشركات الأمريكية سوف يعتمد على إطار لجنة التنظيمات الراعية للجنة تريدواي المعروف بمصطلح **COSO** بعنوان الرقابة الداخلية - إطار عام متكامل **Internal Control– Integrated Framework.**

أن اطار العمل للرقابة الداخلية الخاص بـ **COSO** الصادر في عام ١٩٩٢ يعتبر أكثر اطر العمل استخدامًا وفهمًا بشكل واسع في الولايات المتحدة والذي يوضحه الشكل رقم (١٤).

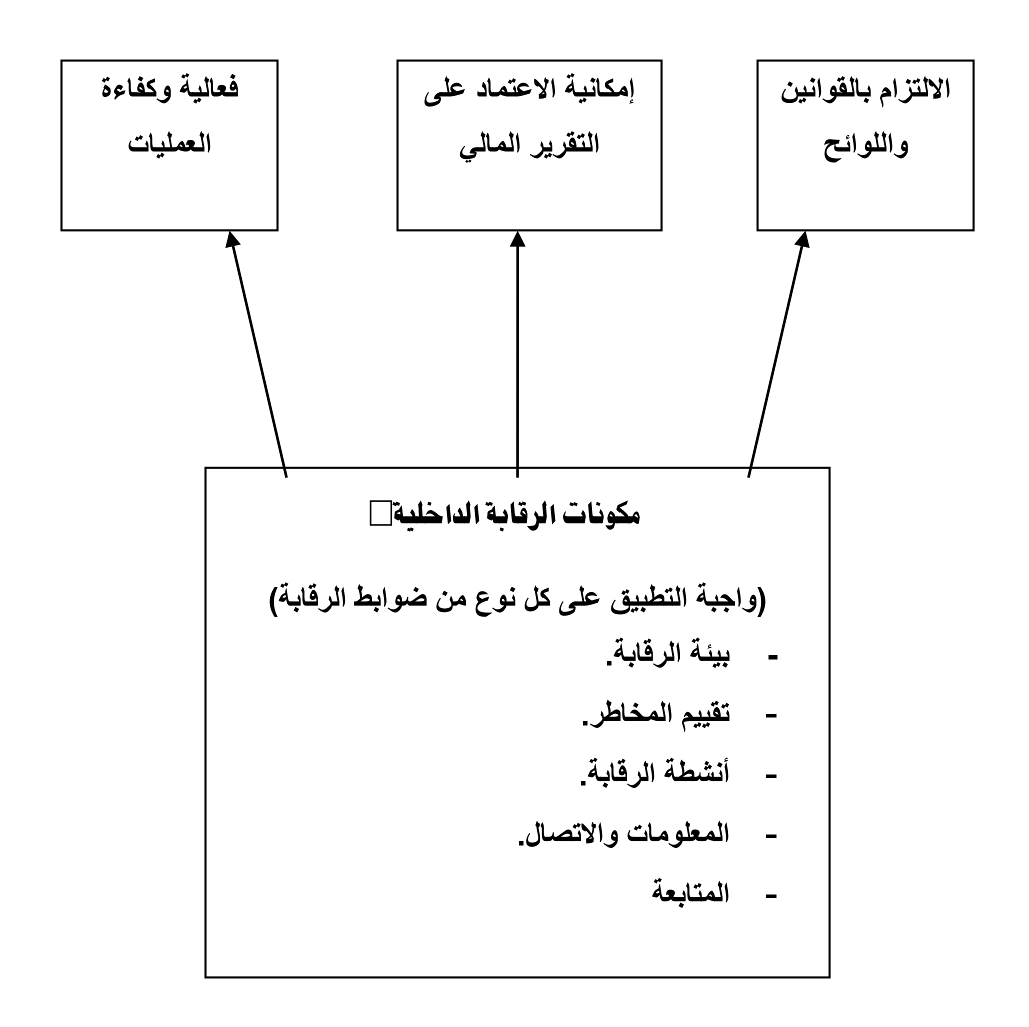
حيث يضع ذلك الإطار ثلاثة أنواع واسعة لضوابط الرقابة الداخلية هي : فعالية وكفاءة العمليات، إمكانية الاعتماد على التقرير المالي والالتزم بالقوانين واللوائح. وهو يحدد أيضًا خمسة مكونات مترابطة للرقابة الداخلية الفعالة التي تطبق على كل نوع من ضوابط الرقابة الداخلية هي: بيئة الرقابة **Control Environment** وتقييم المخاطر **Risk Assessment** وأنشطة الرقابة **Control Activities**، والمعلومات والتوصيل **Information and Communication** والمتابعة **Monitoring.**

شكل رقم (١٥/٢)

إطار عمل الرقابة الداخلية للجنة التنظيمات الرعاه

Committee of sponsoring Organizations Internal Control Framework

أنواع ضوابط الرقابة الداخلية



أن نطـاق القسـم ٤٠٤ الخـاص بمتطلبـات التقريـر يتضـمن المكونـات المترابطـة الخمسة للرقابة الداخلية التي ترتبط بـالتقرير المـالي، أن ضـوابط الرقابـة الداخلـة علـى التقريـر المـالي تتضـمن تلـك المكونـات المرتبطـة بمجموعـة إمكانيـة الاعتمـاد علـى التقريـر المـالي (COSO) بالإضـافة إلـى تلـك الضـوابط الرقابيـة المرتبطـة بتشـغيل والالتزام بالقوانين واللوائح والتي يمكن أن تؤثر ماديًا على التقرير المالي.

تقييم الرقابة الداخلية للإدارة

Management's Internal Control Assessment □

أن تقيـيم الإدارة للرقابـة الداخليـة علـى التقريـر المـالي يتكـون مـن مكـونين رئيسين هما:

A- يجب أن تقوم الإدارة بتقييم **evaluate** وتصميم **Design** الرقابـة الداخليـة على التقرير المالي.

B- يجب أن تختبر الإدارة **test** الفعالية التشغيلية لتلك الضوابط الرقابية.

تصميم الرقابة الداخلية Design of Internal control

عندما يتم تقييم تصميم الرقابة الداخلية على التقرير المالي فإن الإدارة تقوم بتقييم ما إذا كـان الإجـراء الرقـابي قد تـم تصـميمه لمنـع أو اكتشـاف التحريفـات الماديـة فـي القوائم الماليـة أم لا. أن تركيـز الإدارة ينصـب علـى كافـة المـزاعم الملائمـة المرتبطـة بكافة القيم والافصـاحات الهامـة فـي القـوائم الماليـة . وكجـزء مـن التقيـيم تقـوم الإدارة بتقيـيم المعلومـات الخاصـة بكيـف يـتم إدخـال والتـرخيص بالعمليـات الهامـة وتسـجيلها وتشـغيلها والتقريـر عنهـا لتحديـد النقـاط فـي تـدفق العمليـات. حيـث يمكـن أن تحـدث التحريفـات الماديـة بسـبب الأخطـاء أو الغـش. ويجـب أن تحـدد الادارة مـا إذا كانـت الضوابط الرقابية القائمة سوف تكون فعالة إذا ما تم تشغيلها حسـب مـا هـو مصـمم أم لا. أو ما إذا كانت كافة الضوابط الرقابية الضرورية محل تفعيل أم لا.

أن أنواع المعلومات التي يتم جمعها عن طريق الإدارة لتقييم فعالية التصميم قد تأخذ عديد من الأشكال متضمنـًا أدلة السياسة، وخرائط التدفق والمذكرات السردية والوصفية والمستندات والأنماط الأخرى التي إما ان تكون في شكل ورقي أو الكتروني. أن خطوات التتبع الشاملة لضوابط الرقابة الداخلية عن طريق الادارة تنصب علي التصديق على صحة تصميم الضوابط الرقابية وما إذا كان قد تم وضعها محل تفعيل أم لا. ويتباين نمط ومحتوى المعلومات الموثق عن طريق الإدارة أعتمادًا على حجم الشركة وطبيعة وتعقيد المشروع، أن فشل الإدارة في الاحتفاظ بتوثيق كافي عن تصميم ضوابط الرقابة الداخلية سوف يتم اعتباره على أنه أحد مواطن الضعف أو العيوب المادية في الرقابة الداخلية للشركة.

الفعالية التشغيلية لضوابط الرقابة الداخية

Operating Effectiveness of controls

بالإضافة إلى تقييم تصمييم الرقابة الداخلية على التقرير المالي يجب أن تختبر الإدارة الفعالية التشغيلية لضوابط الرقابة الداخلية . يتمثل هدف ذلك الاختبار في تحديد ما اذا كان الإجراء الرقابي يشتغل كما هو مصمم أم لا، وما إذا كان الشخص الذي يؤدي الإجراء الرقابي يمتلك السلطة والمؤهلات الضرورية لأداء ذلك الإجراء الرقابي بفعالية أم لا، تشكل نتائج الاختبار التي يجب أيضًا أن يتم توثيقها لأساس لتأكد الإدارة في نهاية السنة المالية عن الفعالية التشغيلية لضوابط الرقابة الداخلية.

أن طبيعة اختبارات الادارة للفعالية التشغيلية سوف يتضمن خليط من الاستفسارات من الأفراد وفحص التوثيق الملائم، وملاحظة أعمال الشركة وإعادة أداء تطبيق ضوابط الرقابة الداخلية. أن اختبارات ضوابط الرقابة الداخلية سوف يتم أدائها خلال فترة من الزمن حتى يكون هناك مقدرة على التحديد بشكل كاف عما إذا كانت ضوابط الرقابة الداخلية يتم تشغيلها بفعالية أم لا. على سبيل المثال فإن توقيت اختبارات لضوابط الرقابية المؤداة يوميًا سوف

يختلف عن توقيت اختبارات لضوابط الرقابية المؤداه شهريًا أو خلال فترة ربع سنوية. أن الاختبارات في الأوقات المبكرة أيضًا يتيح للإدارة الوقت المناسب لتطبيق إجراءات تصحيحية قبل أن يقوم المراجع باختبار تلك الضوابط الرقابية.

تتمثل نقطة البداية الطبيعية للإدارة في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية على مستوى المنشأة في ظل أثرها المنتشر على المنظمة، على سبيل المثال فإن سياسات التعيين وأدلة السلوك الأخلاقية وفلسفة الإدارة للتقرير والنمط التشغيلي يؤثر على البيئة والثقافة الكلية للشركة التي في ضوئها يتم التقرير المالي أن المعلومات الخاصة بضوابط الرقابة الداخلية على مستوى المنشأة تساعد على تحديد ما إذا كانت الإدارة قد خلقت بيئة ثقافية في ضوائها يتم تحفيز الأفراد على الالتزام بضوابط الرقابة أم لا. وعما إذا كانت الشركة قد طبقت آليات الرقابة الداخلية لمتابعة وتصحيح عدم الالتزام أم لا. وبدون ضوابط رقابة داخلية فعالة على مستوى المنشأة فإن أفضل السياسات والإجراءات عند مستويات الحساب أو العمليات سوف تكون غير ذات قيمة او اهمية.

ومتى تم إتمام تقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية على مستوى المنشأة فإن تقييم الإدارة يركز حول عمليات المشروع وضوابط الرقابة الداخلية التي ترتبط بالتأكيدات الملائمة للحسابات الهامة .أن الحساب أو مجموعة الحسابات تعتبر ذات أهمية إذا كان الخطأ في ذلك الحساب يمكن أن يؤثر بطريقة مادية على القوائم المالية سواء على المستوى الفردي أو عند تجميعه مع أخطاء أخرى . أن التأكيدات التي تعتبر ملائمة للحسابات الهامة تتضمن تلك التأكيدات الذي لديها عبء ذو مغزى عما اذا كان الحساب قد تم عرضه بعدالة
أم لا . تتضمن تلك التأكيدات بصفة عامة تلك المرتبطة بتقييم الحساب ووجوده وأكتماله بالإضافة إلى عرضه والإفصاح عنه.

تحديد عيوب الرقابة الداخلية

Identification of Internal Control Deficiencies

قد تكشف عملية الإدارة لفعالية التصميم والتشغيل لضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي عديد من العيوب، ويتم تصنيف تلك العيوب التي قد توجد إلى ثلاثة مجموعات هي:-

١- عيوب الرقابة Control Deficiency

وتوجد تلك العيوب عندما لا يتيح تصميم أو تشغيل الإجراء الرقابي للإدارة أو للعاملين للمسار الطبيعي لأداء وظائفهم المخصصة أن يتم منع أو اكتشاف التحريفات في الوقت المناسب.

٢- العيب الجوهري Significant Deficiency

يوجد ذلك العيب إذا ما كان هناك أكثر من احتمال بعيد بأن ضوابط الرقابة الداخلية سوف تفشل في منع أو اكتشاف التحريفات التي تكون أكبر من تلك غير الهامة. ويتم النظر إلى عيب الإجراء الرقابي على أنه هام عندما يؤثر العيب عكسيًا على قدرة الشركة في إدخال وتخصيص وتسجيل وتشغيل أو التقرير عن مصداقية البيانات المالية الخارجية طبقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عمومًا.

موطن الضعف المادي Material Weakness

يحدث ذلك عندما يؤدي أحد العيوب الهامة في حد ذاتها أو عند دمجها مع عيوب أخرى هامة إلى أكثر من احتمال بعيد بأن ضوابط الرقابة الداخلية سوف تفشل في منع أو اكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية.

أن الاختلاف الرئيسي بين العيب الجوهري وأوجه الضعف المادية يتمثل في الأهمية النسبية **materiality** للتحريف المحتمل . وكأمثلة على الظروف التي تمثل على الأقل عيوب هامة ومؤشرات قوية على أوجه الضعف المادية إعادة تصوير القوائم المالية للفترة السابقة، أو تحديد التحريفات المادية في

القوائم المالية عن طريق المراجعين بالإضافة إلى الغش بأي حجم من جانب الإدارة العليا.

واعتمادًا على توقيت اختبارات ضوابط الرقابة فقد تكون الإدارة على مقدرة على تطبيق تغيرات في ضوابط الرقابة للشركة لجعلها أكثر فعالية أو كفاءة. ولمواجهة عيوب الرقابة فأن التغيرات التي يتم إحداثها لمواجهة عيوب الرقابة قد أو قد لا تؤثر على تأكيد الإدارة بخصوص تقييم الإجراء الرقابي أو فعاليته التشغيلية.

يجب أن يكون الوقت الكافي التالي للتغير قائما ليتيح للإدارة اعادة تقييم تصميم وتشغيل فعالية ضوابط الرقابة التالية للتغير قبل قيام المراجعون باجراء اختباراتهم.

تقرير الإدارة Management

يجب ان يتضمن التقرير السنوي للإدارة المقدم لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية تقييم لفعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي بالإضافة إلى القوائم المالية المراجعة لها في نهاية الفترة المالية. ويتمثل العنصر الهام المطلوب للتقرير في استنتاج مكتوب للإدارة بخصوص فعالية الرقابة الداخلية للشركة على التقرير المالي. وإذا ما كان هناك موطن ضعف واحد أو أكثر فإن الإدارة لن تكون قادرة على التوصل نتيجة مؤداها أن الرقابة الداخلية للشركة على التقرير المالي يعتبر فعالاً . ويجب أن يتم الإفصاح عن كافة أوجه الضعف المادية التي توجد في نهاية تلك السنة.

أن استنتاج الإدارة بخصوص الرقابة الداخلية قد لا يتأثر بموطن الضعف المادي المكتشف مبكرًا أثناء الفترة طالما أن ضوابط الرقابة الداخلية قد تغيرت بحيث تسمح باستبعاد موطن الضعف المادي بكفاية مقدمًا في نهاية المدة المالية وبحيث يتم السماح بالاختبار الكافي للإجراء الرقابي الذي تم تغييره. بالإضافة إلى توفير استنتاج مكتوب عن الرقابة الداخلية على التقرير المالي فإن الإدارة

يجب أيضًا أن تفصح للمراجع عن كافة العيوب الموجودة في تصميم أو تشغيل الرقابة الداخلية على التقرير المالي المحدد عن طريق الإدارة ، ويتضمن ذلك إفصاح منفصل عن كافة العيوب الهامة ومواطن الضعف المادية.

٩/٢ مراجعات الرقابة الداخلية للتقرير المالي علي الشركة العامة

Audits of Internal Control Over Financial Reporting

بالإضافة إلى المتطلب الخاص بتقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية على التقرير المالي فإن القسم رقم ٤٠٤ من قانون **Sarbanes Oxley** قد تطلب أيضًا أن يقوم مراجع الشركة بالتصديق **Attest** على ذلك التقرير وإصدار **issue** تقرير عن تقييم الإدارة على الرقابة الداخلية، وقد تضمن معيار المراجعة رقم (٢) الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة **PCAPB** إرشاد عن مراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي للشركات العامة.

يتمثل هدف مراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي في تكوين رأي عما إذا كان تقييم الإدارة عن تصميم وتشغيل فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي قد حدد انها تمت بعداله في كافة النواحي الهامة. وذلك لا يتضمن فقط تقييم عملية تقييم الإدارة وإنما أيضًا يتضمن توصيل المراجع لتقييمه المستقل لتصميم وتشغيل فعالية الرقابة الداخلية الي الاطراف المعنية.

وقد تطلب المعيار رقم (٢) لمجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة أن يتم أداء عملية مراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي عن طريق نفس منشأة المراجعة التي تقوم بإجراء مراجعة القوائم المالية للشركة.

ويتمثل قصد المجلس **PCAOB** في تكامل العمل المؤدي لمراجعة الرقابة الداخلية مع العمل المؤدي لمراجعة القوائم المالية، وقد قرر المجلس **PCAOB** أن تلك المراجعات يجب أن يتم تكاملها حيث أن الأهداف والعمل المرتبط بأداء

عمليـة مراجعـة القـوائم الماليـة علـى التقريـر المـالي ومراجعـة القـوائم الماليـة مرتبطان بشكل وثيق.

عند مراجعة القوائم المالية يحصل المراجع على فهم بضوابط الرقابة الداخلية فـي كل عملية مراجعة لتقييم مخاطر الرقابة . في ظل المعيار رقم (٢) لمجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة فإن المراجعين سوف يستمرون فـي الحصـول علـى فهم بضـوابط الرقابـة الداخليـة فـي كـل عمليـة مراجعـة للقـوائم الماليـة لتقييم مخـاطر الرقابـة، ومـع ذلـك فـإنهم سـوف يـؤدون إجـراءات أخـرى للتقريـر عـن مزاعم وتأكيد الإدارة المتعلق بضوابط الرقابة الداخلية.

أن فهـم ضـوابط الرقابـة الداخليـة واختبـارات تلـك الضـوابط المـؤداه وحـدها لأغراض التعبير عن رأي عن القوائم الماليـة لـيس كافيًا لأغـراض التعبيـر عـن رأي عـن ضـوابط الرقابـة الداخليـة . حيـث فـي عمليـة مراجعـة القـوائم الماليـة يحصـل المراجعون علـى فهم بالرقابة الداخليـة لتقييم مخـاطر الرقابـة وعنـدما يـتم تقييم مخـاطر الرقابـة تحـت أقـل مـن الحـد الأقصـى فـإن المراجـع يصـمم ويـؤدي مزيج من اختبـارات ضـوابط الرقابـة وإجـراءات التحقق الأساسية . وعنـدما يـتم تقييم مخـاطر الرقابـة عنـد الحـد الأقصـى يقـوم المراجـع بـأداء إجـراءات تحقـق أساسـية فقـط. ونتيجـة لـذلك فـإن تحديـد مـدى ضـوابط الرقابـة الداخليـة يتعـين اختبارهـا وعلـى النقيض فـإن مـدى ضـوابط الرقابـة التـي يتعـين اختبارهـا عـن طريـق المـراجعين للتعبيـر عـن رأي عـن ضـوابط الرقابـة الداخليـة تعتبـر أوسـع جوهريًا مقارنـة بمـا يتعـين اختبـاره للتعبير عن رأي عن القوائم المالية. فمن اجل التعبير عن رأي عن ضوابط الرقابة الداخلية يحصل المراجع على فهم بهـا كمـا يقوم بأداء اختبارات لضوابط الرقابة الداخلية المرتبطـة بكافـة أرصـدة الحسـابات الهامة ومجموعة العمليـات والإفصـاحات والتأكيدات المرتبطـة بـالقوائم الماليـة . تلك الضـوابط الرقابيـة قد لا يـتم اختبارهـا عنـد مراجعـة القـوائم الماليـة، يوضـح

الشكل رقم (١٧/٢) الاختلافات بين ضوابط الرقابة محل الاختبار عند مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية مقارنة بتلك الضوابط الرقابية المختبرة عند مراجعة القوائم المالية.

أن مستوى التأكد الذي يتم الحصول عليه من اختبارات ضوابط الرقابة عند مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية يختلف عن مستوى التأكد الذي يتم الحصول عليه من اختبارات ضوابط الرقابة عند مراجعة القوائم المالية، أن اختبارات ضوابط الرقابة المؤداه عند مراجعة الرقابة الداخلية يجب أن تكون كافية للحصول على مستوى مرتفع من التأكد بخصوص الفعالية التشغيلية ، أما اختبارات ضوابط الرقابة المؤداه عند مراجعة القوائم المالية فقد لا توفر فقط تأكد معقول أو منخفض عن الفعالية التشغيلية، وفي ظل ذلك يتم الحصول على تأكد أخر من إجراءات التحقق الأساسية ولذلك فإن طبيعة وتوقيت ومدى تلك الاختبارات لضوابط الرقابة الداخلية من المحتمل أن تكون أكبر مقارنة باختبارات ضوابط الرقابة المؤداه عند مراجعة القوائم المالية . ويوضح الشكل البياني رقم (١٦/٢) تلك الاختلافات في أنواع الإجراءات المؤداه والتي تعتبر الأساس لتكوين الرأي عن ضوابط الرقابة الداخلية وأساس الرأي عن عدالة القوائم المالية.

وبينما تختلف طبيعة وتوقيت ومدى اختبار ضوابط الرقابة الداخلية بين مراجعة القوائم المالية مقارنة بمراجعة ضوابط الرقابة الداخلية، فإن المراجعون يمكنهم استخدام معرفتهم بضوابط الرقابة التي يتم الحصول عليها كجزء من عملية ومراجعة القوائم المالية. بالمثل فإن المراجعون قد يقومون بدراسة نتائج اختبارات ضوابط الرقابة الداخلية المؤداه عند مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلى عيوب الرقابة الداخلية المحددة عند تقييم مخاطر الرقابة وتصميم إجراءات التحقق الأساسية الخاصة بمراجعة القوائم المالية.

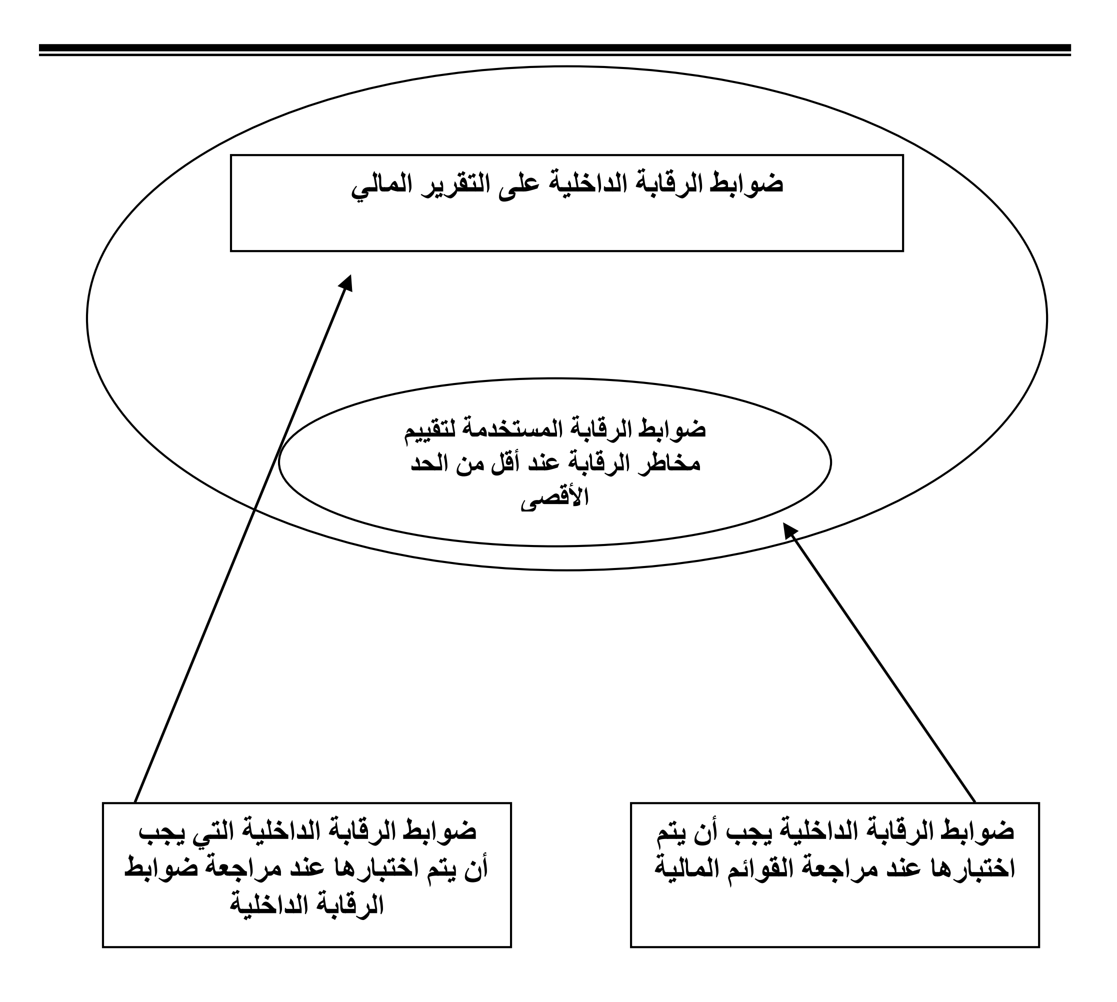
وبسبب القيود الكامنة للرقابة الداخلية فإن درجة الاعتماد التي يمكن أن توضع عن طريق المراجع على الرقابة الداخلية لتخفيض احتمال التحريفات المادية في القوائم المالية تعتبر محدودة بغض النظر عن فعالية الرقابة الداخلية . يجب أن يستمر مراجعوا القوائم المالية في أداء إجراءات التحقق الأساسية لكل حساب أن مجموعات عمليات ذات اثر مادي ، أن مدى دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه عن الفعالية التشغيلية لضوابط الرقابة الداخلية عند مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية لن تحذف المتطلب الخاص بقيام المراجع بأداء إجراءات التحقق الأساسية عند مراجعة القوائم المالية.

أن دليل الإثبات الذي يحصل عليه المراجع من أداء إجراءات التحقق الأساسية عند مراجعة القوائم المالية يجب أن يتم دراسته عن طريق المراجع عند مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية. وعندما تكتشف إجراءات التحقق الأساسية تحريفات مادية فإن المراجع يجب أن يدرس ما إذا كان دليل الإثبات يؤثر على الأحكام الخاصة بفعالية ضوابط الرقابة الداخلية. تشير التحريفات المادية المكتشفة عن طريق المراجع التي لم يتم تحديدها عن طريق العميل بشكل عادي إلى وجود موطن ضعف مادي في الرقابة الداخلية.

شكل رقم (٢/١٦)

الاختلافات في نطاق ضوابط الرقابة المختبرة في عمليتي مراجعة

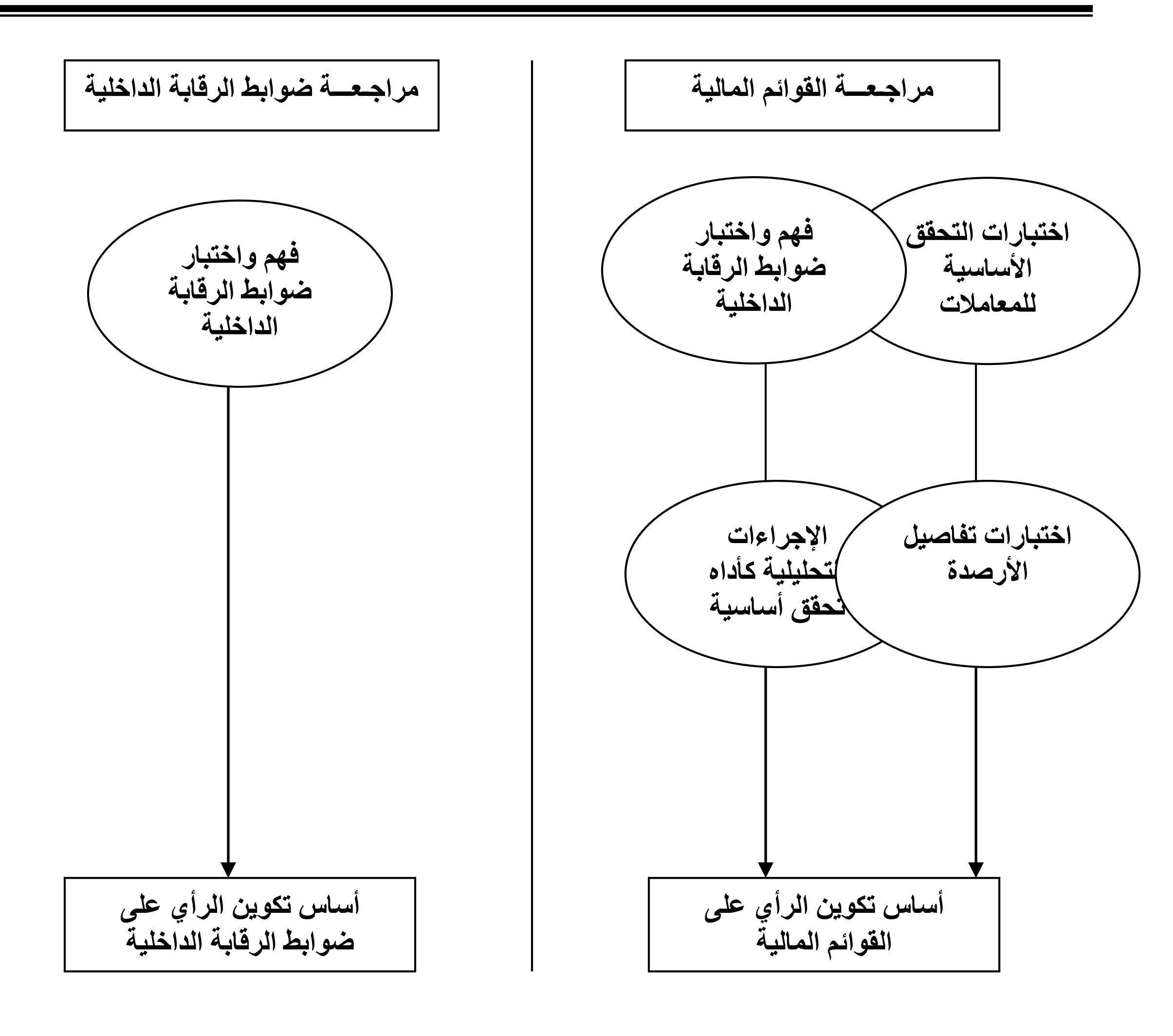
الرقابة الداخلية ومراجعة القوائم المالية



.شكل إيضاحي رقم (١٧/٢)

مقارنة بين مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية

ومراجعة القوائم المالية



وهناك تغير واحد محتمل في مراجعة الشركات العامة كنتيجة للمتطلب الخاص بمراجعة ضوابط الرقابة الداخلية يتمثل في وجود اعتماد متزايد على ضوابط الرقابة الداخلية في مراجعات القوائم المالية، وسابقًا كانت موازنة لفعالية التكلفة للتكلفة عند أداء اختبارات تحقق أساسية متزايدة بدلاً من اختبارات ضوابط الرقابة الداخلية في بعض أو كافة الدورات حتى إذا كانت الضوابط الرقابية فعالة فأن المراجع من المحتمل الأن أن يعتمد على تلك الضوابط الرقابية حيث أنها يجب أن يتم اختبارها عند مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية.

تقرير المراجع المرتبطة بمراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي

Auditor's Report on Audit of Internal Control over Financial

أن تقرير المراجع على مراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي قد يتم إصداره بشكل منفصل أو مدمج مع التقرير على مراجعة القوائم المالية، حيث أن مراجعة القوائم المالية وتأكيد الإدارة عن الرقابة الداخلية يعتبران نشاطين متكاملين، كما أن تاريخ رأي المراجع عن القوائم المالية وتاريخ رأي المراجع عن الرقابة الداخلية يجب أن يكون هو نفس التاريخ . ويلاحظ أن ذلك التقرير الأول بالإضافة للاشارة إلى التقرير عن تأكيد الادارة عن الرقابة الداخلية يتضمن فقرة إضافية عن القيود الكامنة للرقابة الداخلية، كما أن الرأي عن القوائم المالية يتناول فترتين للتقرير عن القوائم المالية، أما بالنسبة لتأكيد الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية فإن التقرير يكون في نهاية أكثر فترة مالية حديثة . يوفر الشكل رقم (١٨/٢) مثال عن التقرير المدمج.

شكل إيضاحي رقم (١٨/٢)

نموذج من التقرير المدمج عن القوائم المالية والرقابة الداخلية

تقرير المراجع المستقل

الفقرة التمهيدية

قمنا بمراجعة الميزانيات العمومية المرفقة لشركة ـ في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤، ٢٠٠٣ وقائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة الدخل الشاملة، وقائمة التدفقات النقدية لكل سنة من السنوات الثلاثة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤، وقد قمنا أيضًا بمراجعة تأكيد الإدارة المتضمن في تقرير الإدارة المرفق عن الرقابة الداخلية والخاص بأن ذات الشركة تحتفظ برقابة داخلية فعالة عن التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤ تأسيسًا على المعايير المقررة في الرقابة الداخلية. الاطار المتكامل الصادر عن طريق لجنة التنظيمات الراعية للجنة تريدواى (Coso) أن إدارة الشركة مسئولة عن تلك القوائم المالية كما أنها مسئولة عن الاحتفاظ برقابة داخلية فعالة على التقرير المالي وعن تقييمها لفعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي. أن مسئوليتنا تتمثل التعبير عن رأي عن تلك القوائم المالية والرأي عن تأكد الإدارة والرأي عن فعالية الرقابة الداخلية للشركة عن التقرير المالي تأسيسًا على مراجعتنا.

فقرة النطاق

قمنا بإجراء مراجعتنا طبقًا لمعايير مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB، تتطلب تلك المعايير أن نخطط وتؤدي عمليات المراجعة للحصول على تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري ، وعما إذا كانت نظم الرقابة الداخلية الفعالة على التقرير المالي قد تم الاحتفاظ به في كافة النواحي الهامة . أن مراجعتنا للقوائم المالية تضمنت الفحص على أساس اختباري لدليل الإثبات المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية، وتقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التي قامت الإدارة بعملها وتقييم العرض الشامل للقوائم المالية . أن مراجعتنا للرقابة الداخلية على التقرير المالي تضمنت الحصول على فهم بالرقابة الداخلية على التقرير المالي وتقييم تأكيد الإدارة واختبار وتقييم تصميم وتشغيل فعالية الرقابة الداخلية وقد تم أداء مثل تلك الإجراءات طبقا لما رايناه ضروريا في مثل تلك الظروف ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لأراءنا.

فقرة التعريف

أن الرقابة الداخلية للشركة على التقرير المالي تمثل عملية مصممة لتوفير تأكد معقول بخصوص امكانية الاعتماد على التقرير المالي وإعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية طبقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عمومًا. تتضمن الرقابة الداخلية للشركة على التقرير المالي تلك السياسات والإجراءات التي:

١- تتعلق بالاحتفاظ بالسجلات التي تعكس بتفصيل معقول وبدقة وبعدالة العمليات المالية والتصرفات في أصول الشركة.

٢- توفر تأكد معقول بأن العمليات المالية قد سجلت على نحو ملائم بشكل اسفر عن إعداد القوائم المالية طبقًا لمباىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . وأن المتحصلات والمدفوعات الخاصة بالشركة قد تم عملها فقط طبقًا لترخيص الإدارة ومجلس إدارة الشركة.

٣- توفر تأكد معقول بخصوص منع أو اكتشاف الغش في الوقت المناسب للعمليات غير المرخص بها للشراء أو الاستخدام أو التصرف في أصول الشركة التي يمكن أن يكون لها أثر مادي على القوائم المالية

فقرة القيود الكامنة

بسبب القيود الكامنة فإن الرقابة الداخلية على التقرير المالي قد تمنع أو تكتشف التحريفات. أيضًا فإن تقديرات أي تقييم لفعالية السنوات المستقبلية تخضع لمخاطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغير في الظروف أو أن درجة الالتزام بالسياسات أو الإجراءات قد تنخفض.

فقرة الرأي

في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها بعالية تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤، ٢٠٠٣ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية لكل سنة من السنوات الثلاثة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ طبقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في الولايات المتحدة . أيضًا في رأينا أن تقييم الإدارة بأن الشركة تحفظ برقابة داخلية فعالة على التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤ قد تم تحديده بعدالة في كافة النواحي الهامة تأسيسًا على المعايير المقررة في الرقابة الداخلية إطار عمل متكامل الصادر عن طريق لجنة التنظيمات الراعية للجنة تريدواي **Coso**، علاوة على ذلك فمن رأينا أن الشركة احتفظت في كافة النواحي الهامة برقابة داخلية فعالة على التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤ تأسيسًا على المعايير المقررة في **Coso**.

Johuso & Wilson, LLP
March 2005

١٠/٢ اسئلة وتطبيقات

١- ما هي أنواع المنشآت التي تخضع لمتطلبات قانون **Sarbanes – Oxley** عام ٢٠٠٢ ؟

٢- ماهي سلطة مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة ؟

٣-من المسئول عن وضع معايير المراجعة الخاصة بمراجعة الشركات العامة؟ ومن المسئول عن وضع معايير المحاسبة عن الشركات العامة ؟ اشرح .

٤- صف كيف أن اصدار قانون **Sarbanes – Oxley** يؤثر علي وضع معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية ؟

٥- إلي مدي توسع قانون **Sarbanes – Oxley** وقواعد الاستقلالية المعدلة لهيئة **SEC** في أنواع الخدمات الاستشارية التي تضعف من استقلالية المراجع؟ وما هي الخدمات الاستشارية الغير مسموح بها في ظل قانون **Sarbanes – Oxley** ؟

٦- تحت أي ظرف يمكن للشركة العامة أن ترتبط بمراجعيها لاداء خدمات ضريبية ؟ ومتي تضعف خدمات الضرائب من استقلالية المراجع ؟

٧- اشرح لماذا تخلت منشآت المحاسبة الضخمة عن ممارساتها الاستشارية ؟ وهل يلعب قانون **Sarbanes – Oxley** دورا في تلك القرارات؟

٨- متي يمكن للشركة العامة أن تعين عضو من فريق الارتباط بمنشآة المراجعة ؟

٩- صف باختصار الجدال المرتبط بالتدوير الاجباري لمنشآت المراجعة علق علي الاراء المؤيدة أو المعارض .

١٠- ما هي أنواع الخواص التي يجب أن تكون لدي عضو لجنة المراجعة حتي يكون خبيرا ماليا ؟

١١- من المسئول عن التصديق عن القوائم المالية التي يتم استيفائها مع هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية وكيف سيكون ذلك التصديق غالبا ؟

١٢- كيف يؤثر اعادة تصوير القوائم المالية للفترة السابقة علي المكافآة الشخصية للمدير التنفيذي المسئول والمدير المالي ؟

١٣- ما هو اطار الرقابة الداخلية الذي يستخدم بشكل أكثر احتمالا عن طريق الشركات الأمريكية للوفاء بمتطلبات القسم رقم ٤٠٤ من قانون **Sarbanes – Oxley** ؟

١٤- ما هما المكونين الرئيسين لتقييم الاداء للرقابة الداحلية علي التقرير المالي ؟ وكيف يختلفان عن بعضهما ؟

١٥- كيف من المحتمل أن يؤثر نقص توثيق الاداء لضوابط الرقابة الداخلية علي تقرير الادارة علي الرقابة الداخلية علي التقرير المالي ؟

١٦- في ظل التقرير عن الرقابة الداخلية هل يغطي تقرير المراجع علي الرقابة الداخلية لفترة معينة أو عند فترة من الزمن ؟ وما هو التاريخ الذي يجب أن يستخدمه لتقرير المراجع عن الرقابة الداخلية ؟

١٧- ما هي المدة التي يجب أن يحتفظ بها المراجع لتوثيق عملية المراجعة ؟

١٨- من هو الذي يمكن اعتباره بمثابة العميل عندما يتم مراجعة الشركة العامة ؟

١٩- أي الخدمات التي يتعين أن يتم الموافقة عليها بشكل مسبق عن طريق لجنة المراجعة ؟

٢٠- أي أنواع القروض المسموح بها للمسئولين التنفيذيين عن طريق قانون **Sarbanes – Oxley** ؟

٢١- ما هي مسئولية تقرير المراجع المرتبطة بنظم الرقابة للعميل ؟

٢٢- اشرح كيف يختلف نطاق نظم الرقابة الداخلية التي يتم اختبارها عن طريق المراجع عند مراجعة القوائم المالية من ضوابط الرقابة الداخلية التي يتم اختبارها عن طريق المراجع في ظل مراجعة نظم الرقابة الداخلية ؟

٢٣- ما هي أنواع اجراءات المراجعة التي يؤديها المراجع لتوفير أساس لتقرير المراجع علي نظام الرقابة الداخلية ؟

٢٤- صف الأمور التي يجب أن يقوم المراجع بتوصيلها إلي لجنة مراجعة الشركات العامة ؟

٢٥- ما هو الهدف من إصدار قانون **Sarbanes – Oxley** ؟

٢٦- ما هو مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركة العامة ؟ وما هي سلطاته ومسئولياتة ؟

٢٧- ما هي المتطلبات التي يهدف إلي تقديمها وتعزيزها قانون **Sarbanes – Oxley** والمتعلقة باستقلالية المراجع ؟

٢٨- في أي جوانب قام قانون **Sarbanes – Oxley** بتغيير الاشراف علي مهنة المراجعة . ميز بين منشآت المراجعة التي تقوم بمراجعة الشركات العامة ومنشآت المراجعة التي تؤدي فقط مراجعات للشركات الخاصة ؟

٢٩- ما المقصود بقيام الادارة بالتصديق علي أن القوائم المالية صحيحة ؟ وكيف يختلف ذلك التصديق عن الاقرار السابق بالمسئولية عن عدالة القوائم المالية ؟

٣٠- ما هي لجنة المراجعة ؟ وما هو الدور المحوري الذي تلعبة تلك اللجنة في حوكمة الشركة ؟

٣١- يجب ان تتكون لجنة المراجعة من مديرين خارجيين جدد كيف يؤثر وجود لجنة للمراجعة علي استقلالية المراجعين . اشرح .

٣٢- ما هي مسئولية الاشراف التي لدي لجنة المراجعة ؟ أشرح الفرق بين مسئولية الاشراف والمسئولية الرئيسية . مطلوب الشرح باستخدام مثال يتعلق باختبار المبادئ المحاسبية ؟

٣٣- يقترح أن تكون لجنة المراجعة بمثابة عميل المراجعة الخارجي . اشرح ماذا يقصد بذلك وكيف يتم تطبيقه ؟

٣٤- اشرح الفرق بين مسئوليات لجان المراجعة للمراجع الخارجي ومسئولياتها تجاه المراجعة الداخلية ووظائف المراجعة التنظيمية .

٣٥- هل الشركات غير العامة علي سبيل المثال المنشآت الصغيرة مطلوب أن يكون لديها لجان مراجعة تمثل أصحاب المصالح الخارجية علي سبيل المثال البنوك والمؤسسات المقرضة ؟

٣٦- ما هي مسئولية لجنة المراجعة علي التقرير المالي والتقرير عن الرقابة الداخلية ؟

٣٧- حدد البنود المحددة التي يجب أن يتم توصيلها عن طريق المراجع الخارجي إلي لجنة المراجعة لكل ارتباط .

٣٨- هل يتطلب الأمر أن تقوم لجنة المراجعة بالموافقة المنفصلة عن خدمات بخلاف المراجعة إلي (مطلوب الشرح) :

a- الشركة . b- الإدارة .

c- اعضاء مجلس الإدارة .

٣٩ – تتضمن المواقف التالية تقديم خدمات بخلاف المراجعة . مطلوب الاشارة الي ما إذا كانت الخدمة تعتبر انتهاك لمتطلبات قانون **Sarbanes – Oxley** وقواعد هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أم لا .

١- تقديم خدمات أمساك الدفاتر إلي أحد الشركات العامة وقد تم الموافقة علي الخدمات عن طريق لجنة مراجعة الشركة .

٢- تقديم خدمات المراجعة الداخلية الي الشركات العامة التي لا تعتبر عميل مراجعة .

٣- تصميم وتطبيق نظام معلومات مالية لاحدي الشركات الخاصة .

٤- اقتراح حاجز ضريبي للعميل الذي يعتبر شركة عامة وقد تم الموافقة المسبقة علي تلك الخدمة عن طريق لجنة المراجعة .

٥- تقديم خدمات مراجعة داخلية للشركة العامة مع وجود موافقة للجنة المراجعة.

٦- تقديم خدمات امساك دفاتر الي عميل مراجعة يعتبر احدي الشركات الخاصة.

٤٠ – أن قانون Sarbanes–Oxley قد غير مسئوليات الادارة العليا بشكل كبير .

المطلوب :

a- حدد باختصار كيف غير ذلك القانون تلك المسئوليات .

b- كيف تغيرت العلاقة بين الإدارة والمراجع الخارجي بفعل ذلك القانون .

c- من هو المسئول الرئيسي عن عدالة واكتمال عرض القوائم المالية ؟ ناقش الادوار النسبية للاطراف التالية :

- المدير المالي . – المسئول التنفيذي الرئيسي .
- مدير المراجعة الداخلية . – رئيس لجنة المراجعة .
- المراجع الخارجي .

٤١- تم وصف قانون Sarbanes – Oxley بأنه التشريع الأكثر تأثيرا علي منشآت الأعمال منذ صدور قانون الأوراق المالية عام ١٩٣٣ .

المطلوب :

a- تحديد المتطلبات الخاصة بذلك التشريع الذي أثر علي مهنة المراجعة الخارجية وحدد كيف أثر بالفعل علي المهنة .

b- كيف أثر التشريع علي مهنة المراجعة الداخلية ؟ حدد الانشطة التي تم وضعها ضمنا في التشريع بالاضافة الي الانشطة التي من المحتمل أن تبرز عند تطبيق الشركات للمتطلبات المختلفة للقانون .

c- هل تعتقد بأن التشريع يعزز من قوة وسمعة مهنة المراجعة . اشرح.

٤٢- القي علي لجان المراجعة مسئوليات اضافية بعد اصدار قانون Sarbanes – Oxley.

a- صف التغيرات التي حدثت في تركيب لجان المراجعة والواجبات والمسئوليات التي تتحملها نتيجة اصدار ذلك القانون .

b- تفترض لجنة المراجعة ملكية العلاقة مع منشأة المحاسبة العامة . ماهي المضامين الخاصة بلجنة المراجعة أو بمنشأة المحاسبة العامة للعلاقة الجديدة بين المراجع والعميل علي لجنة المراجعة .

c- افترض أن الإدارة قد اختلفت مع العميل علي المحاسبة الملائمة لاحد العمليات المعقدة . وان المراجع قد أخطر لجنة المراجعة بذلك الخلاف وان ذلك الاختلاف قد تم تقيمية علي أنه يقوم علي اقتصاديات العملية ولا يوجد أي شئ يتم عمله مع ادارة الربحية . ماهي مسئولية لجنة المراجعة في هذا الخصوص ؟ وما هي المهارات التي يجب أن تكون لدي لجنة المراجعة من اجل الوفاء بمسئوليتها ؟

d- أفترض أن المراجع ولجنة المراجعة قد اختلفا مع المعالجة المحاسبية المقترحة للادارة وقد قامت الإدارة بقبول معالجة المحاسب . هل مازال من الملائم أن يتم الاشارة الي القوائم المالية كقوائم مالية للادارة- مطلوب الشرح.

٤٣- يعتبر تعيين لجنة مراجعة لكافة الشركات العامة أمرا الزاميا . وقد تم الموافقة علي تشكيل لجان مراجعة لمعظم التنظيمات بما فيها المنشآت الحكومية بالاضافة الي الشركات الخاصة الكبيرة .

المطلوب :

a- ما هي العوامل المقترح أن يتم مراعاتها عند تقييم لجنة المراجعة لاستقلالية المراجع الخارجي .

b- كيف يمكن أن تؤثر لجنة المراجعة علي استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية.

اسئلة الاختيار المتعدد

١- أي من الاتي لا يعتبر مبدأ عام يستخدم عن طريق هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية عند تقييم أثر الخدمات الأخري علي استقلالية المراجع.

١- لا يمكن للمراجع العمل في وظيفة تعد من ادوار الإدارة .

٢- يجب أن تقل الاتعاب الخاصة بالخدمات الاضافية عن اتعاب المراجعة .

٣- لا يمكن للمراجع أن يقوم بمراجعة عمله الخاص .

٤- لا يمكن للمراجع القيام بدور المدافع عن العميل .

٢- في أي المواقف التالية سوف يتم اعتبار منشآة المراجعة غير مستقلة تجاه أحد الشركات العامة – عميل المراجعة في ظل متطلبات واحكام قانون Sarbanes – Oxley .

١- تعيين العميل عضو منشآة المراجعة كمدير مالي علما بأنه ترك منشآة المراجعة من شهر سابق وشارك في معظم احداث عملية المراجعة للشركة .

٢- توفير منشآة المراجعة خدمات التخطيط الضريبي للعميل وقد تم الموافقة المسبقة علي الخدمات عن طريق لجنة المراجعة .

٣- عمل شريك المراجعة الرئيسي للعميل لمدة اربعة اعوام سابقة .

٤- توفر منشأة المراجعة خدمات استشارية عامة للمنشأة والتي تم المراجعة عليها سابقا عن طريق لجنة المراجعة .

٣- أي من الأتي سوف يمنع الإدارة من كونها قادرة علي التصديق علي القوائم المالية السنوية .

a- أن يكون المدير المالي المسئول غير محاسب قانوني .

b- أن تكون هناك أوجه قصور علي الرغم من انها ليست جوهرية في الرقابة الداخلية .

c- لم تقم الإدارة بتقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل الشهور الستة الاخيرة .

d- ألا يكون للإدارة معرفة باي حقائق مادية غير حقيقية تم تضمينها في القوائم المالية .

٤- أي من أوجه القصور التالية في نظام الرقابة سوف يمنع الإدارة تلقائيا من الاستنتاج بأن نظام الرقابة الداخلية علي التقرير المالي يعمل بفعالية .

a- وجود أي نوع من أوجه القصور الرقابية بغض النظر عن جوهريتها.

b- فقط وجود أوجه قصور جوهرية.

c- وجود واحد أو أكثر من مواطن الضعف المادية .

d- وجود أيا من أوجه قصور جوهرية أو مواطن ضعف مادية.

٥- تتطلب هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية من الشركات العامة أن :

a- تفصح عن انتهاكات دليل الاخلاقيات للإدارة العليا.

b- أن يكون لديها دليل الاخلاقيات.

c- يتضمن خبير مالي في لجنة المراجعة .

d- تعيين محاسب قانوني كرئيس للجنة المراجعة.

٦- عند تقديم رأي عن نظم الرقابة الداخلية فان المراجع :

a- يؤدي اختبارات ذات مدي واسع لنظم الرقابة مقارنة بتلك الاختبارات ذات المدي الواسع لنظم الرقابة الداخلية مقارنة بتلك الاختبارات المؤداه عند مراجعة القوائم المالية.

b- يستخدم الفهم والاختبار لنظم الرقابة الداخلية المؤداه عند مراجعة القوائم المالية كأساس للرأي علي نظم الرقابة الداخلية.

c- يجب أن يختبر نظم الرقابة الداخلية فقط عندما يتم تقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصي .

d- يؤدي مزيج من اختبارات الرقابة الداخلية واجراءات التحقق الأساسية متضمنا اختبارات تفاصيل الأرصدة .

٧- أي من الأتي لا يعتبر أحد متطلبات قانون Sarbanes – Oxley للجان المراجعة :

a- يجب أن يتم رئاسة لجنة المراجعة عن طريق رئيس مجلس الإدارة.

b- يجب أن يكون اعضاء لجنة المراجعة من مديرين خارجيين.

c- يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة ذو خبرة مالية تماما .

d- يجب أن يتم النظر الي لجنة المراجعة علي انها بمثابة العميل للمراجع الخارجي .

٨- بأي طريقة استحضرت ولاحظت مهنة المحاسبة العامة المشاكل والقضايا التي أدت الي موافقة الكونجرس علي قانون Sarbanes – Oxley .

a- الفشل في اكتشاف اخفاقات والغش المادي بالقوائم المالية.

b- التأكيد علي الإيرادات المتولده من جودة عملية المراجعة .

c- النظر الي مساعدة العملاء في ايجاد حل محاسبي لاظهار مكاسب متزايدة كمراجعة ذات قيمة مضافة .

d- كافة ما سبق .

٩- أي من الأتي يعتبر وصف غير ملائم لدور الإدارة في إعداد قوائم مالية وتقارير عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي ؟ أن للادارة المسئولية الرئيسية عن :

a- تحديد نطاق انشطة المراجعة الداخلية والخارجية.

b- اعداد القوائم المالية التي تم عرضها بعداله طبفا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

c- اختيار مبادئ محاسبية تعرض الحقيقة الأقتصادية لمعاملات المنظمة والحالة الجارية بشكل أفضل .

d- تطوير وتطبيق وتقييم عمليات الرقابة الداخلية علي التقرير المالي .

١٠- يجب أن تقوم لجنة المراجعة بعمل كافة الاتي فيما عدا :

a- تقرير ما اذا كانت تحتفظ أو تعزل المراجعين الخارجيين .

b- تحديد ما اذا كان الغش المادي يتعين أن يتم التقرير عنه في القوائم المالية للشركة .

c- تحديد الموازنة الخاصة بقسم المراجعة الداخلية.

d- تعيين أو التزامن مع تعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية .

١١- أي من الأتي لا يعتبر مطلوب أن يتم توصيله الي لجنة المراجعة عن طريق المراجع الخارجي :

a- احكام المراجعة الجوهرية التي يتم عملها اثناء مسار عملية المراجعة.

b- الاختلافات الجوهرية مع الادارة بخصوص المبادئ المحاسبية .

c- معرفة المراجع باستشارة الإدارة مع منشآت محاسبة عامة أخري بشأن المعالجة المقترحة لاحد البنود المحاسبية الجدلية .

d- المدي الذي اليه يساعد المراجعين الداخليين في اداء عملية المراجعة.

الفصل الثالث

تقارير المراجعين

Auditor's Report

١/٣ متطلبات التقرير عن القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها

١/١/٣ مقدمة

أن التعبير عن رآى مستقل وخبير عن عدالة القوائم المالية تعتبر أكثر خدمات التصديق المؤداه بشكل أكثر شيوعاً وتكراراً عن طريق مهنة المحاسبة العامة . يزود ذلك الرآى الذي يتم التعبير عنه في تقرير المراجعيين مستخدمي القوائم المالية بتأكيد معقول **Reasonable Assurance** عن أن القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبوله و المتعارف عليها عموماً (المعايير المحاسبية) .

ومن الأهمية بمكان حتي يتفهم المستخدمين المضامين الكاملة لرآى المراجعين أن يفى التقرير بمتطلبات المعيار الرابع من معايير التقرير (ضمن المعايير العشرة المتعارف عليها والمقبوله بوجه عام) والذي ينص على مايلي :

" يجب أن يتضمن التقرير أما التعبير عن الرآى بخصوص القوائم المالية في مجموعها مأخوذه كوحدة واحدة أو يتضمن تأكد عن أنه لايمكن التعبير عن رآى معين بخصوصها . وعندما لا يمكن التعبير عن الرآى الشامل ، يتعين أن يتم تحديد الاسباب المرتبطة بذلك . وفي كافة الحالات عندما يرتبط أسم المراجع بقوائم مالية يتعين أن يتضمن التقرير أشارة واضحة عن طبيعة عمل المراجعة ودرجة المسئولية التي تقع على عاتق المراجع " .

وجدير بالذكر فأن تقرير المراجع المعياري **Standard Report** يستوفي معيار التقرير الرابع عن طريق مايلي :

١- النص عن أن عملية المراجعة قد تم أدائها وفقاً لمعايير المراجعة المقبوله والمتعارف عليها عموماً .

٢- التعبيرعن رآى بأن القوائم المالية للعميل قد تم عرضها بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً .

ومـع ذلـك فـإذا كانـت هنـاك عيـوب أو أوجـه قصـور ماديـة **Material Deficiencies** (ذات أهمية نسبية أو جوهرية) في القوائم المالية للعميل أو كانـت هناك قيود **Limitation** على نطاق عملية المراجعة أو إذا كان هناك أية ظروف غير عادية **Unusual Conditions** يتعين أن يكون قراء القوائم المالية علـى علم بها فأن المراجعين لا يمكنهم أصدار تقرير نموذجي . بالأخري يتعين عليهم تعـديل تقريـرهم بعنايـة مـن أجـل أن تكـون تلـك المشـاكل أو الظـروف معلومـه لمستخدمي القوائم المالية المراجعة .

٢/١/٣ القوائم المالية Financial Statements

تحديد القوائم المالية

تبـدأ مرحلـة التقريـر لعمليـة المراجعـة عنـدما يقـوم المراجعـون الحيـاديون بالأنتهـاء مـن مرحلـة العمـل الميـداني وعنـدما يقترحـون أي تعـديلات ضـرورية لعملائهم . فقبل القيام بأعداد مسودة التقرير يتعين على المراجعين القيام بفحص القوائم المالية المعده عن طريق العميل سواء من حيث شكلها أومحتواها .

أن القـوائم الماليـة الاساسـية التـي يقـوم المراجعـون بـالتقرير عنهـا عـادة مـا تتمثـل فـي الميزانيـة العموميـة ، قائمـة الـدخل ، قائمـة التـدفقات النقديـة ، قائمـة التغير في حقوق الملكية (أو قائمة الاربـاح المحتجـزة) . بوجـه عـام يـتم عـرض القوائم الماليـة فـي شـكل مقـارن بـين السـنة الماليـة والسـنوات السـابقة. ويتضـمن ذلـك أيضـاً الإيضـاحات التفسـيرية المتممـة للقـوائم الماليـة . وعـادة مـايتم أعـداد القوائم المالية للشركة الام في شكل موحد أو مدمج مع القوائم الماليـة للشـركات التابعة .

أفصاحات القوائم المالية Disclosures

حتي يتم أعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبوله و المتعارف عليها عموماً فأن تلك القوائم يجب أن تتضمن الإيضاحات المتممة التي تهدف إلى الإفصاح عن كافة الامور التي يحتاج المستخدمون تفسيرها . وتعتبر تلك الإيضاحات والهوامش جزء متكامل متمم للقوائم المالية ، حيث يتمثل الغرض من تلك الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تحقيق الافصاح الكافي **Adequate Disclosure** التى يتطلبها مبادئ المحاسبه المقبوله والمتعارف عليها عموماً والتي لايمكن أن يتم تضمينها بشكل كافي في صدر القوائم المالية . وعلى الرغم من أن تلك الايضاحات المتممة تمثل أقرارات وإفصاحات من الإدارة إلا أن المراجعيين الحياديين بصفه عامة ما يساعدون في أعدادها . أن كتابة تلك الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تمثل تحدياً كبيراً بسبب أن المشاكل المعقدة المرتبطة يجب أن يتم تلخيصها بطريقة واضحة ودقيقة . أن الافصاح الكافي في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تعتبر أمراً ضرورياً للمراجعين حتى لا يتم أصدار رآى غير متحفظ **Unqualified Opinion** على القوائم المالية .

وقد تم أصدار كثير من النشرات الملائمه التي تناولت مزيد من متطلبات الأفصاح الموسع عن طريق كثير من التنظيمات سواء الدولية أو الامريكية . وكامثلـه عن تلك المتطلبات الافصاح عن السياسات المحاسبية الهامة **Significant Accounting Policies** ، التغيرات المحاسبية **Accounting Changes** ، الخسائر الطارئه أو العرضيه **Loss Contingencies** بالإضافة إلى معلومات عن عقود التأجير ومزايا مابعد التقاعد **Lease and Postretirement Benefit** .

بالإضافة إلى أفصاحات الإيضاحات المتممة التي تعتبر جزء متكامل مع

القوائم المالية الاساسية ، فأن كثير من العملاء يطلب منهم عن طريق التنظيمات المهنية مثل مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** أو هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC** ضرورة عرض معلومات ملحقة تكميلية تلك المعلومات رغما عن أنها لا تمثل جزء مطلوب من القوائم المالية الاساسية إلا أنها تعتبر جداول تكميلية غير مراجعة مصاحبه للقوائم المالية مطلوب أن يتم عرضها . وكمثال على ذلك فأن الشركات العامة الكبيرة مطلوب منها أن تفصح عن بيانات مالية مرحلية مختاره داخل قوائمها المالية السنوية .

وعند تقييم أفصاحات التقرير المالي فأن المراجعين يجب أن يضعوا في أذهانهم أن الافصاحات يقصد بها أن تكون مكمله ومتممة للمعلومات التي تم عرضها في صدر القوائم المالية وليس لتصحيح العرض غير السليم للقوائم المالية . ولذلك فأن الإيضاحات أو الجداول المكمله بغض النظر عن مدي مهارة أعدادها لن تعوض العرض الخاطئ لأحد البنود في القوائم المالية .

القوائم المالية المقارنة Comparative Financial Statements

أن كثير من التنظيمات المهنية مثل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين **AICPA** مازال يؤيد عرض القوائم المالية المقارنه لسلسة من الفترات المحاسبية سواء في التقارير السنوية أو المرحليه للمساهمين . توضح القوائم المالية المقارنه التغيرات والاتجاهات في المركز المالي والنتائج التشغيلية للشركة عبر فترات مالية ممتده . ولذلك فهي تعتبر أكثر نفعية للمستثمرين والدائنين مقارنه بالقوائم المالية الخاصة بفترة وحيدة . وعادة ما يطلب من الشركات العامة أن تضمن تقاريرها السنوية الميزانيات العمومية لكل فترة عن السنتين الاخيرتين والقوائم المرتبطة – قائمة الدخل والارباح المحتجزة والتدفقات النقدية لكل فترة في السنوات الثلاثة الاخيرة. يغطى تقرير المراجعيين كافة القوائم المالية التي يتم أعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها

ومن خلال ذلك الجزء يتم شرح تقارير المراجعين عن القوائم المالية المقارنـه حيث أنها تمثل أنواع التقارير التي يتم مواجهتها بشكل أكثر شيوعاً . كما يتم أيضـاً تقديم وصف تفصيلي لمسئوليات المراجعين الخاصـة بـالتقرير عند عرض الإدارة قوائم مالية مقارنه .

٣/١/٣ معايير أعداد تقرير المراجع Reporting Standards

يمثل تقرير المراجعة المنتج المادى الأساسى للمراجعة ، حيث أنه يمثل المعلومات التى يقوم المراجع بإبلاغها للمستخدمين ، ومن ثم يجب أن يكون متوافقاً مع النموذج الذى يتبع عادة بمهنة المراجعة . وتحقيقاً لذلك فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير تحكم أعداد تقرير مراجعة القوائم المالية هي [1] :

١- مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

Generally Accepted Accounting Principles

٢- الثبات **Consistency** .

٣- الإفصاح الكافى **Adequate Disclosure** .

٤- التعبير عن الرأى **Expressing an Opinion** .

١- عرض القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها

Statement Presentation

حيث ينص المعيار الأول من معيار أعداد تقرير المراجعة على ما يلى :

" يجب أن ينص التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها " .

---

[1] **د. أمين السيد أحمد لطفى ، أعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ – ١٩٩٦ .**

The Report shall State Whether the Financial Statement are Presented in Accordance with Generally Accepted Accounting Principles.

يتطلب المعيار الأول من معايير أعداد تقرير المراجعة أن يقوم المراجع بالنص صراحة على ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

فعندما يبدى المراجع بداية بأن القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالى ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالى فإنه يحتاج إلى مقياس لهذه العدالة ، والمقياس الذى يلقى قبولاً عاماً لذلك هو مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وبعبارة أخرى فأن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تعنى ضمنياً بأنها تمثل معياراً يقاس عليه صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية .

يستلزم هذا المعيار أبداء المراجع لرأيه بدلاً من إيضاح الحقيقة ، ولأغراض تحقيق هذا المعيار فأن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لا تتضمن فقط المبادئ المحاسبية مثل مبدأ **التكلفة Cost Principle** ، ولكن يشمل أيضاً طرق تطبيق هذه المبادئ على سبيل المثال أستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف **First in , First Out (FIFO)** عند تقييم المخزون ، وكمثال آخر أستخدام طريقة القسط الثابت أو طريقة القسط المتناقص في حساب أهلاك الأصول الثابتة .

لأغراض التوصل إلى قرار من شأنه التطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فأن نشرة معايير المراجعة رقم (٥) الصادرة عن طريق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعنوان معنى العرض العادل بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في تقرير المراجع المعيارى قد نصت فى على أن المراجع يجب أن تحصل على دليل أثبات مراجعة بخصوص ما إذا كانت :

١- مبادئ المحاسبة التى تم تبنيها وتطبيقها ذات قبول عام .

٢- مبادئ المحاسبة تعتبر ملائمة في ظل ظروف الحال .

٣- أن القوائم المالية متضمنه الملاحظات المتممة تفصح وتكشف عن الأمور التى قد تؤثر على أستخدامها وفهمها وتفسيرها .

٤- المعلومات الموجودة في القوائم المالية قد تم تصنيفها وتلخيصها بشكل معقول .

٥- القوائم المالية تعكس الأحداث والصفقات القائمة بطريقة توفر المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية داخل حدود معقوله وعملية.

ويمكن القول بأن البند الثالث والرابع يرتبطا مباشرة بكفاية الإفصاحات التى تكشف عنها والتى تتعامل بشكل مستقل مع المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير .

مصادر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها Sources of GAAP

أن عبارة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هى تعبير محاسبى فنى يتضمن أرشادات عامة عريضة **Guidelines** road بالإضافة إلى أعراف **Conventions** وقواعد **Rules** وإجراءات **Procedures** محددة لتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين . فهى لا تتضمن مجرد إرشادات عامة وأنما أيضاً ممارسات وإجراءات تفصيلية .

وقد أشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٥) إلى أن مصادر المبادئ المحاسبية المقررة والمتعارف عليها تتبع من الأتى :

١- المبادئ المحاسبية المنشورة عن طريق كيان أو مجلس تابع للمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين يكون مسئولاً عن تحديد مثل هذه المبادئ والتى تتمشى مع القاعدة رقم ٣ ، ٢ من دليل السلوك المهنى الصادر عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين .

٢- نشرات تكونت من المحاسبين الخبراء والتى تتضمن التوزيع العريض للمبادئ المحاسبية المقترحة والتى تتطلب تعليق عام عليها أو بهدف تحديد مبادئ محاسبية أو وصف ممارسات قائمة تعتبر ذات قبول عام أو متعارف عليها .

٣- الممارسات أو النشرات التى تم الإعتراف بها بشكل عام وأصبحت متعارف عليها بوجه عام بسبب أنها تقدم ممارسة شائعة في صناعة معينة أو تطبيق معروف لنشرت مقبوله ومتعارف عليها بخصوص ظروف محددة .

٤- أدبيات محاسبية أخرى .

مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المنشورة Promulgated GAAP

أعطى المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أعتراف خاص للمبادئ المنشورة و المشار إليها في المصدر الأول من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وفى ظل القاعدة رقم (٣،٢) تتكون مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من الأتى :

١- نشرات معايير المحاسبة المالية وتفسيراتها الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** [1] .

٢- آراء مجلس المبادئ المحاسبية **(APB)** ونشرات البحوث والدراسات المحاسبية الصادرة عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين التى صدرت قبل نشأة مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** في عام ١٩٧٣.

٣- نشرات معايير المحاسبة الحكومية وتفسيراتها الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة الحكومية **GASB** .

[1] يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية هو الهيئة المخولة – حالياً – لأصدار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . وهو يتكون من سبعة أعضاء ، يتم أختيارهم من مجالات الأعمال المختلفة فضلاً عن المجالات الأكايمية ، وهذا المجلس بعد منظمة مستقلة هدفها وضع وتفسير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وقد أنفصل هذا المجلس عن المجلس المبادئ المحاسبية بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى والذى كان مسئولاً عن أصدار آراء مبادئ المحاسبة حتى عام ١٩٧٣ .

وفى حقيقة الأمر يقرر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين بأنه عندما تطبق المبادئ المنشورة على القوائم المالية للعميل ، فأنه يجب أن يتم الوفاء بالمعيار الأول من معايير تقرير المراجعة .

وتقدم القاعدة (٣،٢) إستثناءاً على ذلك ، حيث أنه كان بسبب وجود ظروف غير عادية – قد أدى الإلتزام بالمبدأ المنشور إلى جعل القوائم المالية مضللة ، فقد يتم أستخدام أحد المبادئ من أحد المصادر الرسمية الأخرى ، وتتكون الظروف غير العادية المرتبطة بالقاعدة (٣،٢) بصفة رئيسية من صدور تشريعات وقوانين جديدة أو ظهور نوع جديد من العمليات المالية التى لم يتم تناولها ضمن المبادئ المحاسبية المتبعة[١] .

٢– الثبات Consistency في تطبيق المبادئ المحاسبية

يتمثل المعيار الثانى من معايير أعداد التقارير في الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة لأخرى ، حيث ينص المعيار على ما يلي :

" يجب أن يحدد التقرير الظروف التى لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بشكل ثابت في الفترة المالية مقارنه بالفترة السابقة " .

The report shall identify those Circumstances in which Such Principles have not been consistently observed in the current period in relation to the preceding period.

وتطبيقاً لذلك فإذا لم يتضمن تقرير المراجعة صيغة محددة تشير للعكس فأن قارئ أو مستخدم القوائم المالية يمكن أن يستنتج أن المبادئ المحاسبية قد تم تطبيقها بشكل ثابت ومتسق ، والهدف من هذا المعيار مايلى :

---

[١] تتطلب القاعدة رقم (٣ ، ٢) أن لا يبدى المحاسب القانونى رأيه بمطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، إذا كانت هذه القوائم تنطوى على مخالفة لمبدأ محاسبى – صادر عن جهة مختصة – قد يؤدى إلى تحريف جوهرى في القوائم المالية ككل ، ويستثنى المحاسب من الإلتزام بهذه القاعدة إذا أثبت أنه لظروف غير عادية ، قد يؤدى أتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى عرض قوائم مالية مضللة .

١- التأكد بأن قابلية القوائم الماليـة للمقارنـه بين الفترات المختلفة لم تتـأثر تأثيراً جوهرياً بالتغير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ .

٢- في حالة وجود تأثير جوهرى على قابلية القوائم الماليـة للمقارنـه نتيجـة لحدوث تغيير في المبادئ المحاسبية فيجب علـى المراجـع فـي تلـك الحـالات الأشارة إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره .

وتجدر الأشارة إلى أن معيار الثبات لا يطبق في السنة الأولى لعملية مراجعة شركة جديدة ، وأنما يطبق على عملية المراجعة الأولى لشركة قائمة .

التغيرات المحاسبية التى تؤثر على الثبات

Accounting Changes Affecting Consistency

ينتج التغير في المبدأ المحاسبى من أختيار مبد أ محاسبى متعارف عليه مختلف عن ذلك المستخدم في أعداد القوائم المالية في فترة سابقة ، بوجه عام تتضمن التغيرات المحاسبية التى تؤثر على الثبات ما يلى :

١- التغير في المبدأ المحاسبى ذاته ، على سبيل المثال التغير من أساس المبيعات إلى أساس الإنتاج عند تسجيل إيرادات المزرعة .

٢- التغير في طريقة تطبيق المبدأ المحاسبى ، على سبيل المثال التغير من طريقة القسط الثابت الخاصة بأحتساب الإهلاك إلى طريقة القسط المتناقص .

٣- التغير في إعداد تقارير الوحدة الإقتصادية ، على سبيل المثال عرض القوائم المالية الموحدة محل القوائم الفردية للمنشأه .

٤- تصحيح خطأ معين في المبدأ المحاسبى ، مثال ذلك التغير من مبدأ محاسبى غير متعارف عليه إلى مبدأ محاسبى مقبول ومتعارف عليه بوجه عام.

٥- التغير في مبدأ محاسبى غير قابل للفصل عن التغير فى التقدير ، على سبيل المثال التغير من رسملة وأستنفاد **Capitalizing and Amortizing** تكلفة

معينة بتسجيلها كمصروف عندما يتم أنفاقها بسبب أن عوائدها المستقبلية تعتبر الأن مشكوك فيها .

التغيرات لا تؤثر على الثبات Changes Not Affecting Consistency

لا يمتد معيار الثبات إلى الأثار على القابلية لمقارنة الخاصة بالموضوعات التالية :

١- ظروف الأعمال المتغيرة على سبيل المثال أقتناء أو الحصول على (أو التصرف في) أحد الشركات التابعة .

٢- أدخال خط أنتاجى جديد .

٣- أعمال قدرية من صنع الله مثل الحرائق ، الفيضانات والحوداث القهرية المماثلة .

٤- التغيرات المحاسبية التى تتضمن تقديرات محاسبية .

٥- تصحيح الأخطاء التى لا تتضمن مبدأ محاسبى مثل الأخطاء المحاسبية وأخطاء السهو وسوء أستخدام الحقائق .

٦- التغيرات في التبويب أو أعادة التبويب .

٧- التغيرات في شكل وعرض القائمة التدفقات النقدية .

٨- التغيرات الجوهرية في العمليات المالية والأحداث الجديدة المختلفة.

تلك الأمور مع ذلك قد تتطلب أفصاحاً ملائماً في ظل المعيار الثالث من معايير أعداد التقارير .

٣- الإفصاح الكافى Adequate Disclosure

حتى تسهم المعلومات التى تقدمها القوائم المالية إلى مستخدميها في المساعدة على أتخاذ قرارات سليمة ينبغى أن تتصف بالشمول والكمال و الملائمة والقابلية للفهم ، ولا شك فأن القوائم المالية تعطى معلومات عامة لأكبر عدد ممكن من المستخدمين – ومن ثم فإذا لم يقتنع المراجع بأن القوائم

المالية لم تفصح عن المعلومات الضرورية يجب عليه أن يذكر ذلك فـي تقريـره ويتحفظ في أبداء رأيه وهذا هوما يرتكز عليه المعيـار الثالـث من معـايير أعداد تقارير المراجعة والذى ينص على ما يلى :-

" يتم النظر إلى الأفصاحات الموجودة في القوائم المالية على أنها كافية بطريقة معقوله ، إلا أذا ذكر خلاف ذلك في التقرير " .

Informative Disclosure in the Financial Statements is to be Regarded as Reasonably Adequate unless Otherwise Stated in the Report.

فالمعيار الثالث أذن يتطلب ضرورة أيضـاح المراجع فـي تقديره عن أيـة معلومات مالية تعد ضرورة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية ، وذلك أذا مـا كانت هذه المعلومات قد تـم أغفالهـا أو حذفت مـن صـلب القوائم أو الملاحظـات الملحقة عن طريـق معديها ، أى أن الأفصـاح الكـاف للقوائم الماليـة مفتـرض ، مالم يشير تقرير المراجعة إلى خلاف ذلك .

كذلك ففى ظل غياب التعبير الصـريح في تقرير المراجع على العكس يمكن للقارئ أن يستنتج بأنه قد تم الوفاء بمعيار الإفصاح ، كما سبق الذكر فإنـه في ظل نشره معايير المراجعة الرابعة ، إلا أنـه معنـى عبـارة " عرضـت بعدالـة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعـارف عليهـا " يمتـد ليشمل كفايـة الأفصـاحات ، فـإذا فشـلت القـوائم الماليـة و ملاحظاتهـا المتممـة المصـاحبة لهـا فـي الأفصـاح عـن المعلومـات المطلوبـه عـن طريـق مبـادئ المحاسـبة المتعـارف عليهـا، فـأن تلـك القوائم المالية لم يتم عرضها بعدالة .

وتتضمن الإفصاحات عن المعلومات الضرورية الأمور المادية المرتبطة بشكل و ترتيب ومحتوى أو مضمون القوائم المالية أو الملاحظات المتممة لها[1].

---

[1] أصبحت الملاحظات Notes المرتبطة بالقوائم المالية على درجة كبيرة من الأهمية للإفصاح عن كثير من المعلومات ، حيث تعتبر هذه الملاحظات بمثابة جزء من القوائم المالية نفسها وتدخل ضمن مسئولية

وقد قامت عديد من الهيئات الرسمية بتضمين نشراتها (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية) متطلبات الإفصاح الكافى، وتمتد الإفصاحات عن المعلومات إلى الأحداث اللاحقة وأعداد تقارير عن المعلومات المتعلقة بأحد القطاعات **Subsequent Events and Reporting Segment information .**

وتطبيقاً لنشرة معايير المراجعة رقم (٣٢)- يجب أن يتحتفظ المراجع فى تقريره أو يبدى رأياً سالباً في حالة عدم تضمين القوائم المالية أو الملاحظات المرتبطة بها على المعلومات التى تتطلبها مبادئ المحاسبة المتعارف عليه.

٤- التعبير عن الرآى Expression of Opinion

يعتبر هذا المعيار أكثر المعايير الأربعة تعقيداً وأصعبها مثالاً حيث ينص على مايلى :-

" يجب أن يتضمن تقرير المراجعة التعبير عن رآى المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على بيان بأن هذا الرأى لايمكن التعبير عنه . وفى حالة عدم التمكن من أبداء الرآى في القوائم المالية ككل فيجب أن يتم ذكر أسباب ذلك ، وفى كافة الحالات التى يرتبط فيها أسم المراجع بالقوائم المالية ، فأن التقرير يجب أن يتضمن أشارة واضحة وقاطعة إلى خصائص وطبيعة عمل المراجع أن وجد ودرجة المسئولية التى يتحملها " .

The report shall either contain expression of opinion regarding the financial statements, taken as a whole, or an assertion effect that an opinion cannot be expressed. When an overall opinion cannot be expressed. The reasons there for should be stated. In all cases where an auditor's name is associated with financial statement, the report should contain a clear –cut indication of the Character of the auditor's work, if any and the degree of responsibility the auditor is taking.

إدارة المنشآت – حتى لو ساعد المراجع في إعدادها ، ويجب الحرص في صياغة تلك الملحوظات بحيث تعبر عن رآى الإدارة .

يتمثل الهدف من المعيار الرابع من معايير أعداد تقارير المراجعة فى منع سوء تفسير درجة المسئولية المفترض أن يتحملها المراجع عندما يرتبط أسمه بالقوائم المالية ويؤثر هذا المعيار مباشرة بشكل ومحتوى (أو مضمون) ولغة تقرير المراجع .

ويستلزم هذا المعيار أن يقوم المراجع بالتعبير عن الرآى أوبيان بأن هذا الرآى لا يمكن التعبير عنه ، وفي الحالة الأخيرة يتعين على المراجع أن يذكر الأسباب المرتبطة بالإمتناع عن أبداء الرآى فى تقريره .

فعندنا يأخذ المراجع على عاتقه مراجعة مجموعة من القوائم المالية ، فأنه يجب دائماً أما أبداء متحفظ أو رآى سلبى أو قد يمتنع عن أبداء الرآى بخصوص تلك القوائم كوحدة واحدة[١] .

القوائم المالية Financial Statements

تطبق القوائم المشار إليها في هذا المعيار على قائمة منفردة ، على سبيل المثال (الميزانية العمومية ، قائمة الدخل ، قائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية) في بعض الأحوال قد يلحق بالقوائم الأساسية قائمة التغيرات في حسابات حقوق أسهم المساهمين وقد تكون القوائم المالية قوائم لشركة فردية أو قد تكون قوائم موحدة وقد تكون قوائم لفترة أو فترات سابقة يتم عرضها على أساس مقارن مع قوائم الفترة الحالية . يجب أن يتم التعبير عن رآى المراجع (أوقد يتم الإمتناع عن أبداء الرآى) في فقرة إيضاحية من تقرير المراجع المرافق للقوائم المالية .

---

[١] تطبيقاً لنشرة معايير المراجعة رقم (١٥) يقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة The Financial Statements Taken as a whole مجموعة القوائم المالية للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتى تقدم بغرض المقارنه .

طبيعة عملية المراجعة Character Of The Audit

مع تعبير المراجع و أبداءه لرأيه (أو الأمتناع عن أبداء الرآى) بخصوص القوائم المالية ، يستلزم الأمر أن يضمن تقريره أشارة قاطعة وواضحة عن طبيعة وخصائص عملية المراجعة ، ذلك الأمر يتم تم تحديدة في الجملة الأولى من فقرة النطاق في تقرير المراجع من خلال العبارة "

طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها **Accordance with Generally Accepted Auditing Standards** ، حيث يمكن تفسير تلك العبارة على أن عملية المراجعة قد أديت طبقاً لمعايير مهنية مقررة .

تشير فقرة النطاق أيضاً إلى أن عملية المراجعة تتضمن :-

١- فحص دليل أثبات المراجعة على أساس أختيارى **Test Basis**.

٢- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة بالإضافة إلى التقديرات الهامة التى تقوم بها الإدارة فضلاً عن العرض الشامل للقوائم المالية .

الارتباط بالقوائم المالية Association with Financial Statement

قد يرتبط أسم المحاسب القانونى بقوائم مالية تمت مراجعتها أو لم يتم مراجعتها ، وعادة ما يرتبط المحاسب القانونى بتلك القوائم عندما يرتبط بعملية مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعايير المتعارف عليها ، حيث يقوم بتطبيق إجراءات المراجعة على مثل هذه القوائم . يوجد أيضاً الإرتباط عندما يوافق

وضـع أسـمه علـى تقريـر أو مسـتند أو مراسـلة مكتوبـة متضـمنه قـوائم ماليـة مراجعتها .

هذا ومن المهم توضيح معنى أرتباط اسم المراجع بالقوائم المالية ، حيث يوضـح الشكل التالى الدرجات المختلفة لأرتباط اسم المراجع بالقوائم المالية .

ويتضح من هذا الشكل أن عملاء المراجعة يتم تصنيفهم إلى قسمين :

أ- المؤسسـات التـى تتـداول أوراقهـا الماليـة بالأسـواق الماليـة العامـة Public Entities وهى تلك المؤسسات التى :

١- تتبـادل أوراقهـا الماليـة فـي الأسـواق العامـة ، أو التـى تلتـزم بتقـديم أقرار مالى خـاص للجهـات الحكوميـة التـى تشـرف علـى تـداول الأوراق الماليـة أصدار أى نوع من أوراقها المالية في الأسواق العامة .

٢- أو المؤسسـات التابعـة أو المشـاركة فـي نشـاط أقتصـادى أو أى مؤسسة آخرى تخضع لتحكم أى المؤسستين في البند السابق .

ب- مؤسسـات لا تتـداول أوراقهـا الماليـة بالأسـواق الماليـة العامـة Nonpublic Entities .

وتوجـد ثلاثـة درجـات لأرتبـاط أسـم المراجـع بـالقوائم الماليـة للمؤسسـات التـى تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة ، حيث يعتبـر المراجع مرتبطـاً (أرتبـاط من الدرجة الثالثة) بالقوائم الماليةعندما يوافق علـى أستخدام أسمه فـي التقـارير أو المسـتندات أوالمخاطبـات التحريريـة (فيمـا عـدا الإقـرار الضـريبى) التـى تتضـمن هذه القـوائم ، هـذا بغـض النظـر عمـا إذا كـان أسـمه مكتوبـاً علـى هـذه القوائم أم لا .

شكل رقم (٣/١)

درجة أرتباط أسم المراجع بالقوائم المالية

	مؤسسات تتداول أسهمها بالأسواق			مؤسسات لا تتداول أسهمها بالأسواق		
درجة الأرتباط	(١) قوائم غير مراجعة	(٢) فحص(*)	(٣) مراجعة	(١) أعداد القوائم	(٢) فحص	(٣) مراجعة
درجة التأكيد التى يعطيها المراجع	لاشئ	محدودة	رآى	لاشئ	محدودة	رآى
نشرات المحاسبة والمراجعة الرسمية	نشرة معايير المراجعة (٢٦)	نشرة معايير المراجعة (٣٦)	نشرة معايير المراجعة (٢) ، (١٥)	نشرة معايير والفحص التحليلى(١)	خدمات المحاسبة	نشرة معايير المراجعة رقم (٢) ،(١٥)

(*) يمكن أدائها في المؤسسات التى تتداول أو لا تتداول أسهمها بالأسواق المالية .

من جهة أخرى لا يوجد أى أرتباط (أرتباط من الدرجة الأولى) بين المراجع والقوائم المالية غير المراجعة الخاصة بالمؤسسات التى تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة ، أما بالنسبة للمؤسسات التى تتداول أوراقها المالية بالأسواق فلا أرتباط للمراجع بالقوائم المالية التى يقوم بإعدادها لحساب العميل ، وفي هذا النوع من العمل يقوم المراجع بمجرد أعدد القوائم المالية غير المراجعة من واقع سجلات العميل ، أما الدرجة الثانية من الإرتباط بين المراجع والقوائم المالية لكل من المؤسسات العامة وغير العامة ، تنطوى على فحص المعلومات المالية السنوية أو الدورية (الربع سنوية) ، وتتضمن عملية الفحص هنا الإستفسارات والفحص التحليلى والتى لا تكفى وحدها لأبداء رآى المراجع ، وبذلك تكون أقوى درجة أرتباط أسمه بالقوائم المالية ، فيلتزم

المراجع بأبداء رأيه عندما يرتبط أسمه بالقوائم المالية ، بينما لا يتطلب منه أبداء الرآى عندما لا توجد علاقة بين أسمه وبين القوائم المالية .

هذا وتجدر الإشارة إلى أن المعيار الرابع من معايير أعداد التقارير ينطبق على كافة القوائم المالية التى ترتبط بها أسم المراجع .

درجة المسئولية Degree of Responsibility

يتمثل المتطلب الأخير للمعيار الرابع من معايير أعداد تقرير المراجعة في ضرورة قيام المراجع بالإشارة إلى درجة المسئولية التى يأخذها على عاتقه عند قيام عملية المراجعة وأبداء رأيه فيها ، وهذا يتم ادؤه من خلال عبارة قمنا بمراجعة **We have Audited** أو مراجعتنا **Our Audit**، أو فى رأينا In our **Opinion** و أستخدام أياً من تلك الإصطلاحات الثلاثة بدون التحفظ **Qualification** يشير إلى أن المراجع يفترض أنه مسئول بالكامل عن العمل المؤدى والرآى لذى قام بابداؤه .

ولاشك أن المسئولية الاساسية للمراجع الحيادى تتمثل في بيانه للأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعى وصادق وعادل أم لا .

٢/٣ تقرير المراجعة المعيارى لعملاء المنشآت العامة و غير العامة [1]

The Auditor's S Standard Report – Public and Nonpublic Clients

أدركت المهنة ضرورة توحيد التقرير كوسلية لتجنب الخلط ، حيث سيجد المستخدمون صعوبة كبيرة في تفسير مضمون تقرير المراجع إذا حصل كل فرد على تقرير خاص به ، وبالتالى أوضحت المهنة وحددت أنواع تقارير

---

[1] **يجب الإشارة إلى وجود تقرير مراجعة معياري للشركات العامة وأخر للشركات غير العامة في الولايات المتحدة الامريكية ، على النقيض من ذلك يقتصر الامرعلى وجود تقرير معياري واحد في مصر لكل من الشركات العامة وغير العامة .**

المراجعة التى يجب أرفاقها بالقوائم المالية ، حيث تم توحيد اللغة المستخدمة في كتابة التقرير .

ويمثل تقرير المراجعة الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة ككل ، ويعتبر تقرير المراجعة المعيارى أو القياسى غير المتحفظ الشكل الأكثر أنتشاراً للتقرير حيث يتم أستخدمه في أكثر من ٩٠% من حالات التقرير للمراجعة سواء بالنسبة للشركات العامة أو غير العامة .

١/٢/٣ التقريرالنموذجى للمراجعين لعملاء المنشآت غير العادية

The Auditor's Standard Report – Nonpublic Clients

يوضح الشكل رقم (٢/٣) مثال تطبيقي على نموذج التقرير المعيارى للمراجعين على القوائم المالية المقارنه لسنتين ماليتين .

ولعل من الأهمية بمكان إلقاء الضوء عن بعض التفاصيل المرتبطة بذلك التقرير المعيارى على النحو التالى:

١- فذلك التقرير لديه عنوان **Title** يتضمن مصطلح محاسب عام معتمد مستقل **Independent** .

٢- كما أن التقرير موجه عادة إلى الاشخاص التى عادة ماتقوم بتعيين المراجعيين وكيلاً عنهم . في حالة الشركات المساهمة فأن لجنة المراجعة بمجلس الإدارة عادة ماتقوم بتعيين المراجعين ثم يوافق المساهمون على ذلك التعيين ، لذلك فأن تلك التقارير عادة مايتم توجهيها إلى مجلس الإدارة ومساهمي الشركة المساهمة .

شكل رقم (٣/٢)

تقرير المحاسب العام المعتمد المستقل

إلى مجلس الإدارة لشركة Willingham

قمنا بمراجعة الميزانيات العمومية المرفقة لشركة Willingham في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٦ ، عام ٢٠٠٥ والقوائم المرتبطة – نتائج الأعمال وحقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل من السنوات الثلاثة عن الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٦ . تعتبر تلك القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة . ومسئوليتنا تتمثل في التعبير عن الرآى على تلك القوائم المالية تأسيساً على مراجعتنا .

قمنا بإجراء مؤاجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموماً فى الولايات المتحدة الامريكية . تلك المعايير تتطلب أن تخطط وتؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف المادي . تتضمن عملية المراجعة الفحص على أساس أختياري لإدلة الأثبات المؤيده للقيم والافصاحات في القوائم المالية . تتضمن عملية المراجعة أيضاً تقييم المبادئ المحاسبة المستخدمه والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل المالية . ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرآينا .

في رآينا أن القوائم المالية المشار إليها بعاليه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالى للشركة في ٣١ ديمسبر عام٢٠x٦ ، ٢٠x٥ونتائج أعمالها المدمجة وتدفقاتها النقدية عن كل من السنوات المالية الثلاثة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٦ ووفقاً لمبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها (في الولايات المتحدةالامريكية).

Willingham & Collp
واشنطن
٥ فبراير عام ٢٠x٧

٣- يتم الإشارة إلى الفقرة الإولي في تقرير المراجعيين بالفقرة التمهيدية أو الافتتاحية **Introductory Paragraph** ، وهي تنص بوضوح على أن :

١- القوائم المالية قد تم مراجعتها .

٢- أن القوائم المالية تعتبر مسئوليه إدارة الشركة .

٣- أن مسئولية المراجعين تتمثل في التعبير عن رأى عليها .

٤- أما الفقرة الثانية التي تصف طبيعة عملية المراجعة فيطلق عليها فقرة النطاق **Scope Paragraph** .

٥- وأخير فأن فقرة الرآى **Opinion Paragraph** تعرض رآى المراجعين عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً في الولايات المتحدة الامريكية .

تاريخياً أشارت تقارير المراجعة ببساطة إلى معايير المراجعة المقبوله والمتعارف عليها عموماً **GAAS** ومبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً **GAAP** ، أما الان مع ذلك فأن عدد من الدول أصبح لديها معاييرها الخاصة (مبادئها) المقبوله والمتعارف عليها عموماً . وعادة ماتختلف تلك المعايير من بلد إلى أخر ، وعادة ما تستخدم تقارير المراجعة الصادرة في الولايات المتحدة الأمريكية الآن مصطلحات مثل معايير المراجعة المقبوله المتعارف عليها عموماً في الولايات المتحدة أو معايير المراجعة المقبوله والمتعارف عليها (الولايات المتحدة).

وهكذا يتم عمل نفس الإجراء بالإرتباط بمصطلح مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً .

٦- ويلاحظ أن تقرير المراجعة قد تم توقيعه بأسم منشأه المحاسب العام المعتمد **CPA Firm** وليس بأسم الشريك الفردي في المنشأه . يركز ذلك التوقيع على أن المنشأه وليس الفرد الذي يتحمل المسئولية عن تقرير المراجعة . فإذا

مـا كـان المحاسـب العـام المعتمـد **CPA** هـو الـذي يـزاول المهنـة بأسـمه فـأن المحاسـب الممـارس يجـب أن يسـتخدم مصـطلح أنـا بـدلا مـن نحـن فـي تقريـر المراجعة .

٧- كما يلاحظ أيضـاً التـاريخ الـذي يتم بمقتضـاه التوقيـع علـى تقريرالمراجعة، حيـث يجـب إلا يـتم تـآريخ تقريـر المـراجعين قبـل التـاريخ الـذي بموجبـه يحصـل المراجعون على دليل أثبات مراجعة كافي وصالح لتدعيم الرآى عن القوائم الماليـة، وذلك التاريخ عـادة مـايكون التـاريخ الأخيـر فـى مرحلـة العمـل الميداني ، وهو نفس التاريخ الذي بمقتضاه يتوصـل المراجعون إلـى رآى من خـلال إجـراءات الفحص . أن تاريخ تقرير المراجعة يعتبر هاماً تماماً نتيجة لأن المراجعين لديهم مسئولية عن أداء إجراءات المراجعة حتى ذلك التـاريخ للبحـث عن أي أحداث لاحقة تـؤثر علـى عدالة القوائم المالية للعميل ونتيجـة للتعديلات المرتبطـة بـالتغيرات فـي التوثيـق الـذي ينشأ بعد ذلك التاريخ .

يـتم أصـدار تقريـر المـراجعين بـرآى غيـر مـتحفظ فقـط عنـدما يـتم الوفـاء بالحالتين التالين :

١- أن يـتم عـرض القـوائم الماليـة وفقـاً لمبـادئ المحاسـبة المقبولـه والمتعارف عليها عموماً متضمناً الأفصاح الكافي .

٢- أن يـتم أداء عمليـة المراجعـة طبقـاً لمعـايير المراجعـة المقبولـه والمتعارف عليها عموماً بدون وجود أية قيود هامة في النطاق تمنع المراجعين من جمع أدلة الأثبات الضرورية لدعم رأيهم .

٢/٢/٣ تقرير المراجعة المعياري لعملاء المنشآت العامة

The Auditor's Standard Report – Public Clients

عدل كل من المعيارين رقمي (١) ، (٢) الصادرين عن طريق مجلس

الأشـراف المحاسـبى علـى الشـركة العامـة **The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)**[1] صياغة تقرير المراجعةالمعياري الخاص بمراجعة الشركات العامة . يتم توضيح التقرير الناتج في الشكل البياني رقم (٣/٣) . ولاشك أن هناك عدد من الاختلافات فيما بين تقرير المراجعة للشركات العامة والتقرير المستخدم عند مراجعة الشركات غير العامة ، وفيما يلي تلك الاختلافات الرئيسية :

١- أن التقرير المعيارى الخاص بمراجعة الشركات العامة يتضمن مصطلح منشأه محاسبة عامة مسجله **Registered** بالأضافة إلى مصطلح مستقله في العنوان .

٢- أن التقرير المعيارى الخاص بمراجعة الشركات العامة يتضمن الأحالة إلى معايير مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة**Standards of PCAOB** بدلاً من معايير المراجعة المقبوله والمتعارف عليها عموماً .

٣- يتضمن التقرير المدينة والولاية والبلد في حالة وجود مراجعين بخلاف المراجعين المقيمين في الولايات المتحدة عند قيامهم بأصدار تقارير المراجعة (تاريخياً يقوم المراجعون بتضمين تلك المعلومات على الرغم من أنها غير مطلوبه) .

٤- يتضمن التقرير فقرة أضافية تشير إلى قيام المراجعين أيضاً بأصدار تقريراً عن الرقابة الداخلية على التقرير المالى للعميل(وصف للرقابة الداخلية على التقرير المالى) .

ويتعين تركيز الانتباه على تعديلات المراجعين للتقارير المعياري ، فعلى الرغم من أن تلك التعديلات يتم عملها في التقارير المعياري للشركات غير

---

[1] يشير كل من المعيارين رقمي (١) ، (٢) على التوالي إلى الإشارات في تقارير المراجعة إلى معايير مجلس الاشراف المحاشبي على الشركة العامة وعملية مراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي المؤدي بالإرتباط بمراجعة القوائم المالية .

شكل رقم (٣/٣)
تقرير Ernst & Young
منشأه المحاسبة العامة المسجلة المستقلة

إلى مجلس الإدارة و المساهمين بشركة Amazon . Com

قمنا بمراجعة الميزانيات العمومية المدمجه المرفقه لشركة Amazon . Com في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤ أو عام ٢٠٠٣ بالإضافة إلى القوائم المدمجه المرتبطه : قوائم نتائج الأعمال والتغير في حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل من السنوات المالية الثلاثة في الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤ . تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة. أما مسئوليتنا تتمثل في التعبير عن الرآى على تلك القوائم المالية تأسيساً على مراجعتنا .

قمنا بإجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير مجلس الأشراف المحاسبي على الشركة العامة (الولايات المتحدة) . تتطلب تلك المعايير أن نخطط وتؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف المادي . تتضمن عملية المراجعة الفحص على أساس أختياري ولإدلة الأثبات المؤيده للقيم والافصاحات في القوائم المالية . تتضمن عملية المراجعة أيضاً تقييم المبادئ المحاسبة المستخدمه والتقديرات الهامة التي تم عملها عن طريق الإدارة بالإضافة إلى تقييم المراجعة الشامل للقوائم المالية . وتعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرآينا .

في رآينا أن القوائم المالية المشار إليها بعاليه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالى الموحد لشركة Amazon . Com في ٣١ ديمسبر عام ٢٠٠٣ ونتائج أعمالها الموحدة وتدفقاتها النقدية الموحدة لكل من السنوات المالية الثلاثة عن الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤ طبقاً لمبادئ المحاسبة الامريكية المقبوله والمتعارف عليها عموماً .

قمنا أيضاً بالمراجعة طبقاً لمعايير مجلس الأشراف المحاسبي للشركة العامة (بالولايات المتحدة) وفعالية الرقابة الداخلية لشركة Amazon . Com على التقرير المالية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤ تأسيساً على المعايير المؤده في أطار العمل المتكامل لرقابة الداخلية الصادر عن طريق لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواى والذي عبر تقريرنا المؤرخ في ٢٤ فبراير عام ٢٠٠٥ عن رآى غير متحفظ عليها .

Ernst & Young
واشنطن
٢٤ فبراير عام ٢٠٠٥

العامة الإ أن هناك تعديلات تتطلب أستحداث تعبيرات قليلة على تقرير المراجعة الصادر عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة.

٣/٢/٣ التعبير عن آراء المراجعين Expression of an Auditor's Opinions

يمكن تلخيص أراء المراجعين عند التعبير على رأيهم عن القوائم المالية على النحو التالى :

١- تقرير مراجعة معيارى يتضمن رآى غير متحفظ

An Unqualified Opinion – Standard Report

يعبر ذلك التقرير عن رآى نظيف **Clean Opinion** وعادة ما يتم أصداره عندما يتم الوفاء بالشرطين المحددين سابقاً وعندما لا تتطلب أية ظروف وجود صيغة أيضاحية .

٢- تقرير مراجعة يتضمن رآى غير متحفظ مع صيغة أيضاحية

An Unqualified Opinion – With Explanatory Language

في بعض الظروف قد يتم أضافة فقرة أيضاحية على تقرير المراجعة بدون التأثير على رآى المراجعين . وكأمثلة على تلك الظروف التي تتطلب أضافة صيغة أيضاحية عندما تقوم الشركة بتغيير المبادئ المحاسبة أو عندما يكون هناك شك مادى جوهرى عن قدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.

٣- تقرير مراجعة يتضمن رآى متحفظ **A qualified Opinion**

ينص الرآي المتحفظ على أن القوائم المالية تم عرضها بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبوله المتعارف عليها عموماً بإستثناء أثار بعض الامور. يتم أصدار التقارير المتحفظه عندما تخرج القوائم المالية بشكل مادي ومؤثر عن المبادئ المحاسبيه المقبوله المتعارف عليها عموماً أو عندما يتم وضع قيود

على نطاق إجراءات المراجعين . ورغما أن المشاكل قد تكون مادية إلا أنها لاتؤثر على العدالة الشامله للقوائم المالية .

٤- تقرير مراجعة يتضمن رآى عكسى أو سلبي An adverse Opinion

ينص الرآى العكسى أو السلبي على أن القوائم المالية لم يتم أعدادها بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً . ويقوم المراجعون بإصدار رآى سلبي أو عكسى عندما تكون العيوب الموجودة في القوائم المالية جوهرية للدرجة التي معها تكون القوائم المالية مأخوذه كوحدة واحدة أو في مجموعها مضلله . ويجب أن يتم تحديد وذكر كافة الاسباب الجوهرية الخاصة بإصدار رآى عكسى أو سلبي في أحدى الفقرات الإيضاحية.

٥- الامتناع عن أبداء الرآى A disclaimer of Opinion

يشير الإمتناع عن أبداء الرآى إلى أنه بسبب وجود قيد جوهري في النطاق يكون المراجعين غير قادرين على تكوين رآيهم أو لم يستطيعوا أبداء رأيهم على القوائم المالية في مجموعها.

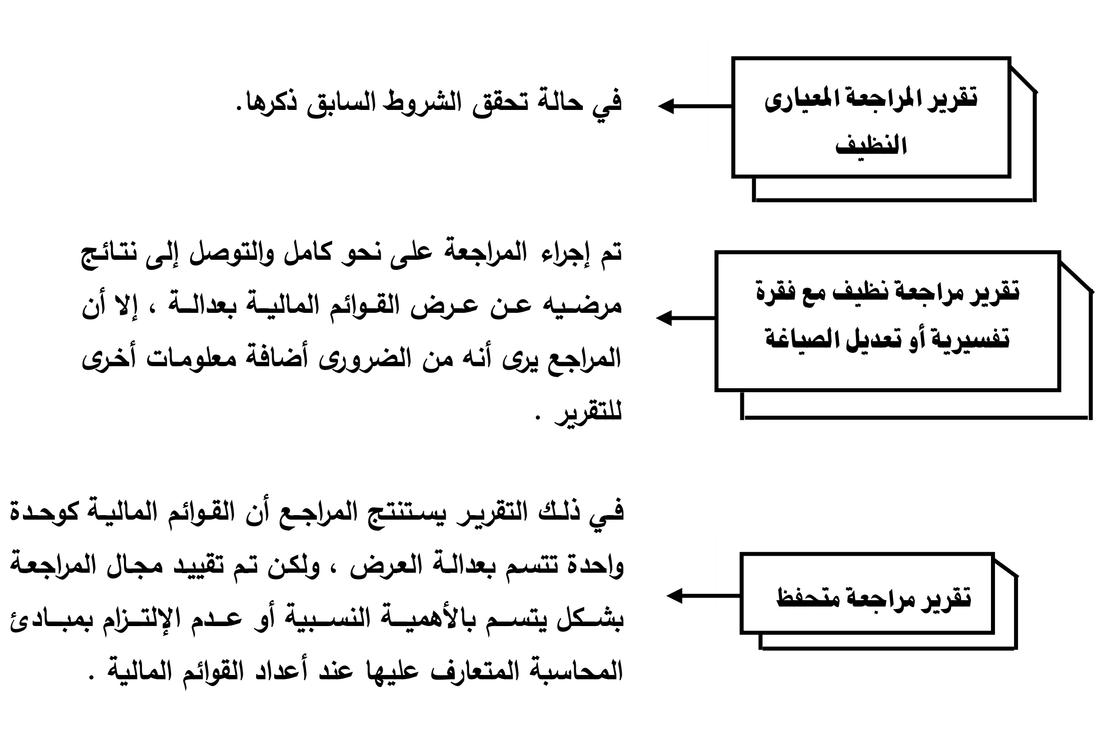
أن الامتناع لابعد بمثابة أصدار رآى معين ، حيث يتم النص ببساطة على أن المراجع لم يقم بالتعبير عن رآيه على القوائم المالية .

يوضح الشكل رقم (٤/٣) الأنواع الأربعة لتقارير المراجعة ، ويعد الخروج عن الشكل التقرير المعيارى النظيف أكثر خطوره كلما تم الهبوط إلى أسفل الشكل .

□

شكل رقم (٤/٣)

الأنواع الاربعة لتقارير المراجعة



٣/٣ تقرير المراجعة غير المتحفظ والظروف التى تؤدى إلى أضافة فقرة توضيحية

يعبر المراجعون عن رآى غير متحفظ على القوائم المالية للعميل عندما لا يكون لديهم أية أستثناءات مادية مؤثرة على عدالة تطبيق المبادئ المحاسبة. كذلك عندما لا يكون هناك أية قيود لم يتم حلها على نطاق أرتباطهم بالمراجعة . وبطبيعة الحال فأن الرآى غير المتحفظ يعتبر التقرير الأكثر تفضيلاً من وجهة نظر العميل وعادة ما يقوم العميل بإجراء أية تعديلات ضرورية على القوائم المالية لتمكين المراجعين من أصدار ذلك النوع من الرآى .

عموماً سيتم أصدار تقرير المراجعة غير المتحفظ (النظيف) إذا توافرت الشروط التالية :

١- تضمين كافة القوائم المالية (قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية (أو قائمة الأرباح المحتجزة) ، قائمة التدفقات النقدية) .

٢- أتباع المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية المراجعة .

٣- جمع الأدلة الكافية وقيام المراجع بإداء المراجعة على النحو الذى يمكنه من الاشارة إلى أنه قد تم الإلتزام بمعايير العمل الميدانى الثلاثة .

٤- تم أعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويعنى ذلك أن يكون هناك قدراً من الأفصاح الكافى في الملاحظات المرفقه وباقى جوانب القوائم المالية .

٥- عدم وجود حالات تستدعى أضافة فقرات تفسيرية أو تعديل في لغة التقرير.

الصيغة الإيضاحية المضافة إلى تقرير المراجع

Explanatory Language Added to The Auditor's Report

إلا أنـه فـي ظـل وجـود ظـروف معينـة قد يضـيف المراجعون صـيغة أيضـاحية **Explanatory Language** علـى تقرير مـراجعتهم المعيـارى حتـي عنـد أصـدارهم تقريـر يتضـمن رأى غيـر متحفظ . أن أضـافة الصـيغة الإيضـاحية لا يعتبـر بمثابـة متحفظ **Qualification** ، بـالأحرى فـأن الصيغة الإيضـاحية تهدف فقط مجرد لفت الأنتبـاه إلـى وجـود موقـف جـوهرى مـؤثر . وعـادة مايضـيف المراجعـون الصـيغة الإيضاحية إلى تقريرهم فى الحالات التالية :

١- الاشـارة إلـى أن جـزء مـن عمليـة المراجعـة قـد تـم أداؤه عـن طريـق مراجعين أخرين .

٢- الإشارة إلى وجود شك أو عدم تأكد بشأن قدره الشركة على الاستمرار في مزاولة نشاطها .

٣- وصف وجود عدم أتساق أو عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

٤- التأكيد على معين .

٥- وصف وجود خروج مبرر عن المبادئ المحاسبة المعترف بها رسمياً.

ويتطلـب السـبب الأول – أشـتراك مـراجعين آخـرين فـي أعـداد التقريـر إجـراء تعديل في الصياغة ، حيث يتضمن التقرير الفقرات الثلاثة مع تعـديل صـياغتها، فـي حين تتطلب الأسباب الأخرى أضافة فقرة تفسيرية أو توضيحية.

١– أداء جزء من عملية المراجعة عن طريق مراجعين آخرين

Part of the Audit Performed by Other Auditors

فـي بعض عمليـات المراجعـة يعتمـد المـراجعين الرئيسـيين للشـركة علـى منشـأه محاسب عام معتمد لأداء جزء عن عمل المراجعـة . ويتمثـل الموقـف الأكثـر شـيوعاً الذى خلاله يعتمد المحاسبون العموميون المعتمدون على عمل مراجعين آخرين عند

مراجعة القوائم المالية الموجودة للشركة الام والشركات التابعة المدمجه . فإذا تم مراجعة بعض الشركات التابعة عن طريق مراجع آخر فأن تقرير المراجعين عن القوائم المالية الموجودة سوف تتأسس عادة على الاعتماد على عمل هؤلاء المحاسبين العموميين المعتمدين بدلا من تكرار أداء عملية المراجعة مرة أخرى على الشركات التابعة .

وعندما يتشارك أكثر من منشأه محاسبة عامة معتمده في أحد أرتباطات المراجعة يتم أصدار تقرير المراجعة عن طريق المراجعين الرئيسيين **Principal Auditors** والذى يعنى أن يتم أداء ذلك عن طريق منشأه المحاسب العام المعتمد والذي قام بعمل غالبية عمل المراجعة والذى لديه أيضاً فهم كامل بالقوائم المالية . أن المراجعين الرئيسيين لديهم بديلين في صياغة تقريرهم هما:

١- عدم القيام بأية أحالة أو أشارة في التقرير للمراجعين الآخرين

إذا لم يقم المراجعون الرئيسيون بعمل أى إحالة في تقريرهم عن ذلك الجزء من عملية الأرتباط المؤدي عن طريق محاسب عام معتمد أخر فأن المراجعين الرئيسيين يتحملون كامل المسئولية الخاصة بعمل المراجعين الأخرين . عادة مايتم أتباع ذلك المدخل عندما تكون منشأه المحاسب العام المعتمد الأخر معروفة جيداً أو عندما يعين المراجعون الرئيسيون المراجعين الأخرين . وعندما لايتم القيام بأية أشارة أو أحالة فأن المراجعون الرئيسيون يجب أن يضعوا في أعتبارهم زيارة المراجعين الآخرين وفحص برامج مراجعة هؤلاء المراجعين الاخرين وأوراق عملهم أو أداء أجراءات مراجعة أضافية . وكقاعدة عامة فأنها تبني المراجعون الرئيسيون عدم القيام بأية أحالة فسوف يصدرون تقرير المراجعة المعيارى دون وجود أي صياغة توضيحية أضافية .

٢- عمل أشارة إلى المراجعين الآخرين بالتقرير

أن القيام بالإشارة للعمل المؤدى عن طريق مراجعين أخرين يعني تقسيم المسئولية عن أرتباط المراجعة فيما بين منشآت المحاسبة العامة المشاركة في عملية المراجعة . ذلك النوع من التقرير يطلق عليه تعبير رآى المسئولية المشاركة **Shared Responsibility Opinion** . على الرغم من أن توقيع التقرير يتم فقط عن طريق المراجعين الرئيسيين .

أن ذلك النوع عن التقرير عادة ما يتم أصداره عندما يرتبط المراجعون الآخرون ويتم تعيينهم عن طريق العميل بدلاً من المراجعين الرئيسيين .

أن رآى المسئولية المشاركة يشير إلى أن جزء من عمل الأرتباط قد تم أداؤه عن طريق مراجعين أخرين سواء بالمقدار أو بالنسبة المئوية . أن ذلك الرآى يتم توضيحه وشرحه في الشكل الإيضاحى رقم (٥/٣) والذى يؤكد على وجود صيغة إيضاحية خاصة يتم أضافتها إلى التقرير المعيارى .

أن الصياغة الإضافية المبينه في ذلك الشكل الإيضاحى لا تعد أحد التحفظات ولكنها تفيد الأحالة والأشارة إلى المسئوليه الموزعة بين المراجعين الذين قاموا بإداء عمليات المراجعة للإجزاء العديدة من القوائم المالية الكاملة للشركة [1] .

هل مطلوب من المراجعين الرئيسيين أن يتحفظوا في تقريرهم عن القوائم المالية ؟ أن الأجابة علىذلك السؤال تعتمد على الاهمية النسبية لذلك الأمر . أن القوائم المالية الموحدة سوف تتضمن قيم وأجماليات أكثر ضخامة مقارنه بنظيرها في الشركة التابعة. أن الأمور التي تعتبر مادية للقوائم المالية للشركة التابعة قد تكون غير جوهرية تماماً للمنشأه الموحدة . ولتحديد ما إذا كان يتم

---

[1] هناك أختيار أخر مقبول على الرغم من أنه قليلاً مايتم أستخدمه يقوم على السماح للمراجع الرئيسي بالحصول على أذن من المراجع الآخر بأن يستخدم بشكل صريح أسم ذلك المراجع في تقرير المراجعة . في مثل تلك الظروف فأن تقرير المراجعين الآخرين يجب أن يتم عرضه أيضاً مع تقرير المراجع الرئيسى .

عمل تحفظ أم لا يتعين على المراجعين الرئيسيين القيام بتقييم الاهمية النسبية للامر بالنسبة للقوائم المالية الموحدة .

وبغض النظر عما إذا كان المراجعين الرئيسيين يخططون للقيام بعمل إشارة إلى عمل المراجعين الآخرين فأنه يجب عليهم القيام بعمل أستفسارات تتعلق بالسمعه المهنية للمراجعين واستقلاليتهم . أن الاستفسارات الخاصة بسمعة المراجعين الآخرين قد يتم عملها مع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو المحاسبين الممارسين الآخرين أو البنوك ، كما يجب أن يتم الحصول أيضاً على خطاب من المراجعين الآخرين ينص على أنهم لديهم علم بأستخدام تقريرهم وأنهم قد استوفوا معايير الاستقلالية المقررة .

شكل إيضاحى رقم (٥/٣)

تقرير المراجعين المستقلين

إلى مساهمى ومجلس إدارة شركة Wellington

قمنا بمراجعة الميزانيات العمومية المدمجه المرفعه لشركة Wellington في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٢ أو عام ٢٠٠١ بالإضافة إلى القوائم المدمجه المرتبطه : قائمة الدخل ، وقائمة الأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية لكل من السنوات المالية الثلاثة في الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٢ . تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة . أما مسئوليتنا تتمثل في التعبير عن رآى عن تلك القوائم المدمجة تأسيساً على مراجعتنا . لم نقم بمراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٢ لشركة Glendo التى تعكس قوائمها المالية إجمالى المبيعات التى تشكل ٢٧% من إجمالى المبيعات المدمجة عن عام ٢٠٠٢ . تلك القوائم تمت مراجعتها عن طريق مراجعين آخرين و أرسلت تقاريرهم إلينا ولذلك فأن رأينا المرتبط بالبيانات المتضمنه في شركة Glendo عن عام ٢٠٠٢ تتأسس فقط على تقرير المراجعين الآخرين .

قمنا بإجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموماً فى الولايات المتحدة الامريكية . تلك المعايير تتطلب أن نحطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف المادي . تتضمن عملية المراجعة الفحص على أساس أختياري لأدلة الأثبات المؤيدة للقيم والافصاحات في القوائم المالية . تتضمن عملية

المراجعة أيضاً تقييم المبادئ المحاسبة المستخدمه والتقديرات الجوهرية التي قامت بعملها الإدارة. وتعتقد بأن مراجعتنا وتقارير المراجعين الآخرين توفر أساس معقول لرآينا .

في رآينا تأسيساً على مراجعتنا وتقارير المراجعين الآخرين أن القوائم المالية المشار إليها بعاليه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالى الموحد لشركة Wellington والشركات التابعة في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٢ وعام ٢٠٠١ ونتائج أعمالها المدمجة وتدفقاتها النقدية لكل من السنوات المالية الثلاثة في الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٢ طبقاً لمبادئ المحاسبة والمتعارف عليها عموماً في الولايات المتحدةالامريكية .

Wellington & co.

واشنطن

فبراير عام ٢

ان المراجعون الرئيسيون لايتم ارغامهم أبداً على الاعتماد على عمل

المراجعين الاخرين . بالآحرى فأنهم قد يصرون على المراجعة شخصياً لاى مظهر أو جانب من أعمال العميل ، فإذا مارفض العميل أن يسمح لهم بالقيام بذلك فأن المراجع قد يعتبر ذلك التصرف بأنه قيد فى النطاق **Scop limitation** وأعتماداً على الاهمية النسبية فأنه يقوم بإصدار تقرير متحفظ أو قد يمتنع عن أبداء رآيه . وكأمر عملى فأن الإراء نادراً مايتم تعديلها لذلك السبب .

أن وجود ترتيبات مقنعه لمن سوف بمراجعة بعملها الجوانب العديدة لأعمال العميل عادة ماسوف يتم أجرائها قبل أن تبدأ عملية المراجعة .

من هنا يتضح وجود أختبار ثالث للمراجع يتمثل في القيام بتقييد الرآى عندما يستنتج المراجع الرئيسى أن هناك ضرورة لأصدار رآى متحفظ . ويتم أصدار ذلك الرآى أو عدم أبداء رأيه بناء على مستوى الأهمية النسبية في حالة أتخاذ المراجع الرئيسى القرار بعد تحمل المسئولية عن عمل المراجع الآخر ، وقد يقرر المراجع أيضاً تقييد الرآى فى التقرير على نحو أجمالى إذا ما قرر المراجع الأخر تقييد رأيه عن المراجعة التى قام بها .

٢- طرح تسأول حول قدرة أستمرارية الشركة في مزاولة نشاطها

يتطلب أيضاح معايير المراجعة رقم ٥٩ بعنوان دراسة المراجع لقدرة المنشأه عن الاستمرار في مزاولة نشاطها أن يقوم المراجعون بتقييم ما إذا كان هناك شك مادى عن قدرة المنشأه في الاستمرار في مزاولة أعمالها لفترة معقولة من الزمن والتي تم تحديدها بحيث لاتزيد عن فترة سنة بعد تاريخ القوائم المالية المراجعة . أن موقف الاستمرارية تعتبر قضية جوهرية لمستخدمى القوائم المالية حيث أن أصول و إلتزامات الشركة يتم عادة تسجيلها وتبويبها على أساس أفتراض أستمرارية الشركة في مزاولة نشاطها. أن الاصول على سبيل المثال قد يتم عرضها عند قيم تزيد بشكل جوهرى عن قيم تصفيتها .

ينص ايضاح معايير المراجعة رقم ٥٩ على أنه بالرغم من أن المراجعين ليس مطلوب منهم أداء إجراءات مصممة على وجه التحديد لأختبار فرص الاستمرارية فأنهم يتعين عليهم تقييم ذلك الافتراض بالإرتباط بنتائج إجراءات المراجعة العادية . أن الظروف التى قد تجعل المراجعين يطرحون تساؤل بخصوص أفتراض الاستمرارية تتضمن وجود تدفقات نقدية سالبة من الاعمال، وجود تأخير في الوفاء بأتفاقيات القروض ، وجود مؤشرات مالية عكسية ، وجود توقف عن العمل بالإضافة إلى وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة . وعندما يتم تحديد مثل تلك الظروف أو الاحداث فأن المراجعين يجب أن يقوموا بجمع معلومات أضافية ودراسة ما إذا كانت خطط الإدارة للتعامل مع تلك الظروف من المحتمل أن تخفف من المشكلة ، فإذا بعد تقييم تلك المعلومات وخطط الإدارة أستنتج المراجعون أن مشكلة الشك المادى للاستمراية قد تم حلها فأنها قد يصدرون تقرير معيارى غير معدل ، أما في الناحية الآخرى إذا مازال الشك المادى الخاص بقدرة الشركة على الاستمرار

في مزاولة نشاطها لفترة سنة واحده من تاريخ الميزانية العمومية موجوداً فأن المراجعون يجب أن يعدلوا تقريرهم عن طريق أضافة فقرة أخيرة . يوضح الشكل رقم (٦/٣) الفقرة المضافة لمنشأة **KPMG** التي تتضمن الفقرة الرابعة من تقرير المراجعة الصادر عن شركة نظم المعلومات المتكاملة .

شكل إيضاحى رقم (٦/٣)

تم أعداد القوائم المالية المجمعه المرفقة بإفتراض أن الشركة سوف تستمر في مزاولة نشاطها . وكما تم مناقشته في الإيضاح رقم (١) للقوائم المالية المجمعه فأن الشركة تعانى من وجود تدفقات نقدية سالبة من أعمالها كما أن لديها عجز متراكم فى رأس المال العامل الأمر (الظروف) الذى يترتب عليه نشأة مشكلة وجود شك مادى عن قدرة الشركة عن الاستمرار في مزاولة نشاطها ، أن خطط الإدارة بخصوص تلك الأمور قد تم وصفها أيضا فى الإيضاح رقم (١) ، أن القوائم المالية المجمعه لن تتضمن أى تعديلات أو تسويات يمكن أن تنشأ نتيجة حالة عدم التأكد الخاصة بالشك في الاستمرار .

وبغض النظر عما إذا قرر المراجعين تعديل تقريرهم أم لا فأنهم يجب أن يدرسون كفاية أيضاحات القوائم المالية المرتبطة بأمور الاستمرارية ، وتتضمن أفصاحات القوائم المالية مايلى:

- الظروف والاحداث الدائمة التى تنشأ شك مادى عن مقدرة الشركة في الاستمرارية وآثارها الممكنه .
- تقييم الإدارة لجوهرية الظروف وآثارها وخطط الإدارة للتعامل معها.
- عدم الاستمرار المحتمل لأعمال الشركة .
- المعلومات الخاصة بأمكانية الاسترداد و تبويب قيم الاصول المسجلة وقيم وتبويب الالتزامات .

وعندما تشير الظروف والاحداث إلى أن هناك أحتمال لوجود شك مادى في مقدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة نشاطها فأن المراجعون يجب أن يقوموا بتوثيق تلك الظروف والاحداث وخطط الإدارة الهامة . بالإضافة إلى ذلك فأنهم يجب عليهم توثيق إجراءات المراجعة المؤداة لتقييم خطط الإدارة والاستنتاجات الخاصة بما إذا كان هناك شك مادى ومدى كفاية الافصاحات بالقوائم المالية . فإذا ما كانت تلك الافصاحات غير كافية فأن أبداء رآي متحفظ أو رآى عكسى قد يكون ملائماً بسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً .

٣- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المقبوله عموماً بشكل ثابت

Generally Accepted Accounting Principles Not Consistently Applied

إذا قامت شركة العميل بعمل تغيير فى أحد المبادئ المحاسبية (متضمناً أحد التغيرات في المنشأه محل التقرير) فأن طبيعة وتبرير وأثر ذلك التغير يتم التقرير عنه في أحد الايضاحات المتتمة للقوائم المالية عن الفترة التى خلالها يتم القيام بالتغيير . يقوم المراجعون بتقييم ذلك التغيير عن طريق :

(١) أن يكون المبدأ المتبني حديثاً مقبولاً بوجه عام .

(٢) أن تكون طريقة المحاسبة عن أثر التغير تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً .

(٣) أن يكون تبرير الإدارة عن التغيير معقولاً .

وعندما يعتقد المراجعون بأن المبدأ الجديد يعتبر مقبولاً بوجه عام وأن المحاسبة تعتبر سليمة وأن التغير يعتبر مبرراً فأن تقرير المراجعة يتم تعديلة لإلقاء الضوء على نقص التطبيق الثابت لمبادئ المحاسبة المقبوله عموماً إلا أن الرآى يظل غير متحفظاً .

يتضمن التقرير المعدل نتيجة ذلك التغيير في أحد مبادئ المحاسبة المقبوله أضافة فقرة أضافية تلى فقرة الرآى على سبيل المثال مايلى :

كما تم مناقشتة في الإيضاح رقم ١٢ المتمم للقوائم المالية المجمعه فأن الشركة في ١ يناير عام ٢٠٠٣ قامت بتغيير طريقتها في المحاسبة عن الأهلاك كما هو موضح في الإيضاح رقم (٨) بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

أن إيضاح القوائم المالية المشار إليها في المثال المتقدم سيصف طبيعة وتبرير ذلك التغير بالإضافة إلى الأثر على القوائم المالية .

تصف المناقشة بعالية التقرير في مواقف خلالها يحدث تغيير مادى بالإضافة إلى (١) أن المبدأ قد تم قبوله بوجه عام (٢) وأن المحاسبة كانت سليمة، وأن (٣) التغيير قد تم تبريره ، وإذا لم يتم الوفاء بأى من تلك الحالات الثلاثة فأن الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبوله بوجه عام يكون قد حدث . في تلك المواقف يجب أن يصدر المراجعون أما رآى متحفظ أو رآى سلبى .

ومن بين المواقف التى لن تؤدى إلى تعديل الثبات تلك التغيرات في التقديرات المحاسبية (على سبيل المثال تغيير عمر الأصول الثابتة) بالإضافة إلى التغيرات في المبادئ ذات الأثر غير الجوهرى (حتى إذا ما توقع أن تكون جوهرية في المستقبل) ، فمع غياب الظروف الآخرى فقد يتم التعبير عن رآى معيارى غير متحفظ . وأخيراً بسبب أن الثبات يكون مابين الفترات فأن التعديل مقابل الثبات يعد غير ملائماً للشركة في السنة الاولى من وجودها .

٣- التأكيد أو التركيز على أمر معين Emphasis of a Matter

قد يصدر المراجعون أيضاً رآى غير متحفظ يخرج عن صياغة التقرير المعيارى من أجل التأكيد على أمر معين بخصوص القوائم المالية [١] . يقوم المراجعون بإضافة فقرة التأكيد عند التعبير عن رآى غير متحفظ لجذب الأنتباه إلى عديد من الأمور على سبيل المثال مايلى :

- معاملات الطرف المرتبط الجوهرية الموضحة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .
- أن تكون الشركة أحد مكونات منشآت أعمال أكبر .
- الاحداث الجوهرية الهامة غير العادية .
- الامور المحاسبية المؤثرة على أمكانية مقارنه (بخلاف التغيرات في المبادئ المحاسبية) القوائم مع نظيرها في السنة السابقة .
- أحد مظاهر المخاطر أو عدم التأكد .

أن الافتراض الرئيسى القائم ورآء تضمين فقرة التأكيد على أمر معين يتمثل فى أن ذلك الامر قد تم الافصاح عنه بشكل كافى في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية . أن المراجع ببساطة يتبنى أن يؤكد عليه . فاذا لم يتم الافصاح عن الأمر بشكل كافى فأن القوائم المالية تتضمن الخروج عن مبادئ الافصاح عن الأمر بشكل كافى فأن القوائم المالية تتضمن الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها .

وفى ظل ذلك الامر سيكون من الملائم أصدار رآي متحفظ أو رآى عكسى، أن فقرة التأكيد على أمر معين غير الزامية ويتم أضافتها عن طريق القرار الأختيارى للمراجع فقط . وقد تسبق تلك الفقرة أو تتبع تلك الفقرة الرآى .

---

[١] أن فقرات التأكيد على أمر معين لن تستخدم لوصف تفاصيل عملية المراجعة ولا الإجراءات الخاصة المتبعة أثناء عملية المراجعة ، وأيضاً لن يتم وصف قيد النطاق من خلال فقرة التأكيد على أمر معين .

يوضح الشكل رقم (٧/٣) مثالاً عن فقرة التأكيد على أمر معين لوصف جوانب عدم التأكد .

شكل رقم (٧/٣)

كما تم مناقشة في الإيضاح رقم ١٩ المتمم للقوائم المالية فأن Honeywell أحد المدعين في أحد الدعاوى القضائية والتى تزعم (١) وجود أنتهاك لحق امتياز . (٢) أحتكار السوق (٣) التصادم فى اسواق المدعى عليه والعلاقات التعاقدية . وقد أصدار المحلفون فى المحكمة قراراً ضد Honeywell بمطالبة نتيجة أنتهاك حق الامتياز بمقدار ١,٢ مليون دولار، مع ذلك فأن المحكمة لم تحكم بعد في الأمور الهامة المعقدة والمتداخله التى يمكن أن تغير أو تلغى حكم المحلفون . أن النتيجة الكلية للدعوى لايمكن أن يتم تحديدها في الوقت الحالى . وتبعاً لذلك لم يتم عمل أى مخصص عن الخسائر التى قد تنتج من حل ذلك الامر في القوائم المالية المرفقة .

٥- الخروج المبرر عن المعايير المحاسبية المعترف بها رسمياً

Justified Departures from Officially Recognized Accounting Pricks

أن أيضاحات وتفسيرات التنظيمات المهنية على سبيل المثال مجلس معايير المحاسبة المالية تمثل نشرات ملزمة حيث أنها تمثل أعلى مستوى من مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً . في ظل الظروف غير العادية مع ذلك فأن العملاء قد يكون لديهم أعتقاد بأنه من الملائم أن يتم خروج القوائم المالية عن تلك النشرات من أجل تحقيق الهدف العام الذى يتمثل في العرض العادل . وعندما يتفق المراجعون فأنهم مازالو يصدرون تقريراً غير متحفظاً إلا أنهم يجب عليهم الافصاح عن الخروج في أحد الفقرات الإيضاحية سواء قبل أو بعد فقرة الرآى . تلك التقارير أحياناً يطلق عليها تقارير ٢٠٣ حيث أن القاعدة رقم ٢٠٣ من دليل السلوك المهنى الصادر عن طريق المجمع الأمريكى

للمحاسبين القانونيين تعترف رسمياً بأنه في ظل ظروف غير عادية فأن الخروج عن مبادئ المحاسبة الملزمة قد يتم تبريرها.

وعلى أية حالة فأنه لتبرير أصدار تقرير تتضمن رأياً نظيفاً يجب أن يشعر المراجع أولاً بالاقتناع ويذكر ويفسر في فقرة منفصلة أو فقرات منفصلة في تقرير المراجعة أن الألتزام بالمبادئ في ظل الموقف الراهن كان سيؤدى إلى نتيجة مضللة .

وعندما لايتفق المراجعون على أن الخروج يتم تبريره فأن أصدار رآى متحفظ أو عكس يعتبر ملائماً كما سيتم مناقشته في الجزء التالى .

٤/٣ الآراء الأخرى التى يتضمنها تقرير المراجعة

Audit Reports Other then Unqualified

من الضرورة أن يتفهم كل من المراجعين وقراء تقارير المراجعة تلك الشروط التى لا يعد فيها أصدار تقرير المراجعة النظيف غير المتحفظ أمراً ملائماً مع ضرورة التعرف على نوع التقرير الذى يجب أصداره في كل حالة. ومن الاهمية بمكان في هذا المجال الأشارة إلى ثلاثة موضوعات مرتبطة هى الشروط التى تتطلب الخروج عن تقرير المراجعة النظيف والأنواع الأخرى للرآى بالإضافة إلى علاقة الاهمية النسبية بتلك الظروف والأنواع الأخرى للرآى.

الشروط التى تتطلب الخروج عن التقرير غير المتحفظ

١- تقييد نطاق المراجعة

ففى حالة عدم قيام المراجع بجميع الأدلة الكافية للتعرف على مدى أتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، سيتم تقييد نطاق المراجعة ويوجد سببان لذلك هما :

- القيود المفروضة من خلال العميل (مثال ذلك رفض الأدارة السماح للمراجع بالحصول على مصادقات حسابات المدينين كبيرة الحجم أو رفض الإدارة ملاحظة المراجع للجرد الفعلى للمخزون) .

- القيود التى تفرضها الظروف الخارجية التى تخرج عن نطاق كل من العميل أو المراجع (مثال ذلك عدم الأتفاق على إجراء عملية المراجعة حتى بعد أنتهاء السنة المالية للعميل) .

وفي تلك الأحوال لا يمكن أجراء الملاحظة الفعلية لجرد المخزون ، أو الحصول على مصادقات من المدينين أو أداء باقى الأجراءات الهامة الآخرى بعد تاريخ أعداد قائمة المركز المالى .

٢- عدم أعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

فإذا ما أصر العميل على أستخدام التكلفة الاستبدالية للاصول الثابتة أو تقويم المخزون وفقاً لسعر البيع بدلاً من التكلفة ، يجب الخروج عن التقرير غير المتحفظ ، وعندما يشار إلى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى هذا السياق، يجب الاهتمام بصفة خاصة بالأعتبارات المتعلقة بكفاية الافصاح الاعلامى بما فى ذلك الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية .

٣- عدم أستقلال أو حياد المراجع

يتعلق الاستقلال عادة بأحداهم قواعد السلوك المهنى كما أنه يمثل حجر الزاوية المهنة المراجعة . وعند وجود أى شرط من الشروط الثلاثة التى تتطلب الخروج عن الرآى النظيف غير المتحفظ على نحو يتسم بالأهمية النسبية يجب أصدار تقرير أخر، وتوجد ثلاثة أنواع من التقارير يمكن أصدارها في تلك الحالات :

- تقرير يتم فيه التعبيرعن رآى متحفظ (مقيد) .
- تقرير يتم فيه التعبيرعن رآى سلبى أو عكسى .

- تقرير يتم فيه الامتناع عن أبداء الرآى .

الآراء المتحفظة Qualified Opinions

يعبر الرآى المتحفظ عن تحفظات المراجعين أو عدم التأكد المرتبط بالعرض العادل في بعض مجالات القوائم المالية . ينص ذلك الرآى على أنه فيما عدا أثار بعض أوجه التصور في القوائم المالية أو بعض القيود في نطاق فحص المراجع فأن القوائم المالية تم عرضها بعدالة . تتضمن كافة التقارير المتحفظة فقرة أيضاحية منفصلة قبل فقرة الرآى تفصح عن الاسباب الخاصة بالتحفظ . كما تتضمن فقرة الرآى للتقرير المتحفظ صيغة تحفظ ملائمة وأشارة إلى الفقرة الإيضاحية .

و يجب أن يتم صياغة تقارير المراجعة المتحفظة للتأكد من أن مستخدمى القوائم المالية يفهمون أن المراجعين يتحفظون في رآيهم . إذا ما تضمن التقرير صياغة غامضة على سبيل المثال مع الشرح السابق للمخزون فأن القوائم المالية تعرض بعدالة .... سيكون من الصعوبة للمستخدمين أن يقومون بتقييم درجة المسئولية التى يتحملها المراجعون . أن التقارير المتحفظة يجب دائماً أن تتضمن كتابة دقيقة لصيغة التحفظ والتى تتضمن عبارة مثل مصطلح بإستثناء أو فيما عدا .

ففى التقرير المتحفظ يمكن للمراجع أما تقييد فقرتى النطاق والرآى أو تقييد فقرة الرآى فقط ويمكن أصدار تقريراً متحفظاً بفقرتى النطاق والرآى عندما لايستطيع المراجع أن يجمع كافة الأدلة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها ، وبالتالى يتم أستخدام هذا النوع من التقرير المتحفظ عندما:-

- يقوم العميل بتقييد نطاق عمل المراجع أو عند وجود ظروف تمنع المراجع عن أجراء مراجعة كاملة (الشرط الأول) .

- ويجب أن يتم التقيد في الرآى فقط في المواقف التى لا يتم فيها أعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (الشرط الثانى).

أن الاهيمة النسبية للاستثناء تحكم أستخدام الرآى المتحفظ كما أن الاستثناء يتعين أن يكون جوهرياً بدرجة كافية بالشكل الذى يجيز ذكره في تقرير المراجعين إلا أنه يجب إلا يكون جوهرياً بدرجة كبيرة جداً للدرجة التى تحتم الامتناع عن أبداء الرآى أو أبداء رآى عكسى . ونتيجة لذلك فأن ملائمة الرآى المتحفظ في حالة وجود أستثناء جوهرى يعتبر مسألة تخضع للحكم المهنى الدقيق عن طريق المراجعين .

الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً

Departures from Generally Accepted Accounting Principles

أحياناً ما لا يتفق المراجعون مع المبادئ المحاسبية المستخدمة عند أعداد القوائم المالية وذلك يعنى أنهم يعتقدون بأن القوائم المالية تخرج عن مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً .يتعين على المراجعيين دراسة الاهمية النسبية لأثار أى خروج عن تلك المبادئ لتحديد النوع الملائم لتقرير المراجعة . وعندما تكون أثار الخروج غير جوهرية قد يتم أصدار رآى متحفظ أما وعندما تكون أثار الخروج جوهرية فأن المراجعون يجب عليهم أصدار أما رآى متحفظ أو رأى سلبي .

أن القرار بين الرآى المتحفظ والرآى السلبى يتم القيام به أيضاً تأسيساً على الاهمية النسبية لأثار الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً. وعندما تكون أثار الخروج غير مادية بشكل كافى لجعل القوائم المالية مضللة فأن أصدار رآى متحفظ يكون ملائماً أما عندما يكون الخروج جوهرى جداً لدرجة التى معها تكون القوائم المالية مأخوذه كوحدة واحدة مضللة سيكون أصدار الرآى السلبى

ملائماً . وتبعاً لذلك فأن المراجعون يجب عليهم أستخدام الحكم المهنى لتحديد أثار الخروج عن القوائم المالية مع مراعاة :

- حجم وقيمة تلك الأثار بالجنيه .
- جوهرية البند للعميل .
- عدد وقيم القوائم المالية وأفصاحاتها المتأثرة .
- أثر الخروج على القوائم المالية كوحدة واحدة .

أن الفرق بين أثار الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً التى تعتبر ذات أهمية نسبية إلا أنها لا تخفى عدالة القوائم مقارنه بذلك الخروج الذى يخفى عدالة القوائم المالية تعتبر مرة أخرى مسأله يخضع تحديدها للحكم المهنى . في المناقشات التالية سيكون عملياً أن يتم عرض تفصيل كافى للقراء لاتخاذ مثل تلك الأحكام - لذلك سوف يتم أستخدام مصطلح مادى أو ذو أهمية نسبية لوصف المشاكل التى تتطلب بشكل كافى التحفظ في تقرير المراجعين إلا أنها لن تظلل أو تخفى عدالة تلك القوائم . أن المشاكل التى تحجب عدالة القوائم سوف يتم وصفها على أنها جوهرية جداً أو أنها تجعل القوائم مضللة بشكل مادى .

عندما يتم التحفظ في التقرير فأن الفقرة التمهيدية وفقرة النطاق في التقرير المعيارى لن تتأثر . بينما يتضمن التعديل أضافة فقرة أيضاحية تلى فقرة النطاق بالإضافة إلى التحفظ في فقرة الرآى . أن صياغة التحفظ **Qualifying language** المستخدمة في فقرة الرآى تبدأ بعبارة مثل فيما عدا أو بإستثناء .

أن الشكل رقم (٨/٣) يمثل مثالاً للفقرة الإيضاحية وفقرة الرآى لتقرير المراجعة المتحفظ نتيجة الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً . حيث تتضمن الفقرة التمهدية وفقرة الرآى الصياغة المعيارية التالية :

شكل رقم (٨/٣)

استبعدت الشركة من ممتلكاتها وقروضها في الميزانيات العمومية المرفقة بعض إلتزامات عقود التأجير والتى في رأينا يجب أن يتم رسملتها من أجل أن تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبوله والتعارف عليها عموماً في الولايات المتحدة . وإذا ما تم رسملة إلتزامات العقود هذه فأن الممتلكات سوف تزيد بمقدار ١٥٠٠٠٠٠٠ دولار في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٦ ويزيد بمقدار القروض طويلة الأجل بمقدار ١٤٥٠٠٠٠٠ دولار والارباح المحتجزة بمقدار ٥٠٠٠٠٠ دولار في ٣١ ديسمبرعام ٢٠٠٦ . وبشكل أضافي فأن صافى الدخل سوف يزيد بمقدار ٥٠٠٠٠٠ دولار والأرباح لكل سهم ستزيد بمقدار ١,٢٢ دولار عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ .

في رأينا فيما عدا أثار عدم رسملة إلتزامات عقود التأجير كما سبق مناقشتها في الفقرة السابقة ، فأن القوائم المشار إليها بعالية تعرض بعدالة في كافة النواحى الهامة المركز المالى لشركة Wend في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٦ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً في الولايات المتحدة.

يتناول المعيار الثالث من معايير التقرير أحد أنواع الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً . وهو الافصاح غير الكاف والذي ينص على مايلى :

يتعين النظر إلى الافصاحات المعرفية في القوائم المالية على أنها كافية بشكل معقول إلا إذا تم النص على خلاف ذلك في التقرير .

ولذلك فقد يحتاج المراجعون إلى أصدار رآى متحفظ أو رآى سلبى إذا ما اعتبروا أن الأفصاح في القوائم المالية للعميل غير كافية .

يتطلب أيضاح معايير المراجعة رقم ٣٢ بعنوان كفاية الافصاح في القوائم المالية من المراجعين أن يضمنوا الافصاح المحذوف في فقرة أضافية في تقريرهم إذا ما كان ذلك قابل للتطبيق العملى .

أن كلمة قابل للتطبيق عملياً في ذلك السياق يعنى أن المعلومات يمكن أن يتم الحصول عليها بشكل معقول وأن تضمينها في التقرير لن تجعل المراجعين في دور المعد لتلك المعلومات على سبيل المثال فأن استبعاد قائمة التدفقات النقدية عن طريق العميل من بين مجموعة كاملة للقوائم المالية لن تجعل المراجعون يقدمون بتضمين القائمة في تقريرهم إلا أن ذلك سوف يؤدي إلى أبداء رآى متحفظ .

وعادة فأن العميل الذى يكون رافضاً أن يقوم بعمل أفصاح خاص سوف يقوم بدلاً من ذلك بعمل أفصاح في الإيضاحات المتممة مقارنه بما يتم إلقاء الضوء عليه في تقرير المراجعين ، ولذلك فأن القليل جداً من تقارير المراجعين تكون متحفظة في الحقيقة بسبب وجود إيضاح غير كافى بدلاً من ذلك فأن متطلبات إيضاح معايير المراجعة رقم ٣٢ عادة ماتجعل العميل يقوم بتضمين الأفصاح الضرورى فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

قيد النطاق Scope Limitation

تنشأ القيود في نطاق عملية المراجعة عندما يكون المراجعين غير قادرين على أداء إجراءات المراجعة الضرورية .

قد يتم فرض القيود أما عن طريق الظروف المحيطة بعملية المراجعة (على سبيل المثال أرتباط المراجعين بشكل متأخر جداً بعملية المراجعة في السنة لملاحظة

جرد مخزون أول المدة للعميل) أو قد يكون القيود ومفروضه عن طريق العميل (مثل رفض العميل السماح للمراجعين بأرسال مصادقات للعملاء).

وعندما يتم الأرتباط بقيد في النطاق مفروض عن طريق الظروف فأن المراجعون سوف يحاولون أداء إجراءات بديلة لجمع أدلة أثبات كافية وملائمة فأذا مثل ذلك الدليل تم جمعه وأعتقد المراجعون أنه كان كافياً فقد يتم أصدار رآى غير متحفظ . وفي المواقف التى خلالها لاتوفر الإجراءات البديلة دليل أثبات كافى فأن المراجعين أما أن يتحفظون في الرآى لعكس قيد النطاق أو يمتنعون عن أبداء رآيهم ويتم ذلك أعتماد على أهمية الإجراءات المحذوفه على قدرة المراجعين على تكوين رآيهم على القوائم المالية . عند تقييم أهمية الإجراءات المحذوفه فأن المراجعون سوف يدرسون طبيعة وأهمية الأثار المحتملة للامور محل التساؤل ، وجوهريتها على القوائم المالية وعدد البنود المرتبطة .

فأذا قرر المراجعون أن الرآى المتحفظ كان ملائماً فأن التقرير سوف يتضمن فقرة تمهيدية معيارية . أن فقرة النطاق سوف تشير إليها ويتم أثباتها عن طريق فقرة أيضاحية تصف قيد النطاق كما أن فقرة الرآى سوف يتم تعديلها .

يوضح الشكل رقم (٩/٣) طبيعة التحفظ والفقرة الإيضاحية التى تميز بين التقرير المتحفظ عن التقرير المعيارى للمراجعين .

شكل رقم (٩/٣)

بأستثناء مايتم مناقشته في الفقرة التالية قمنا بإجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها (بالولايات المتحدة) . تتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدى عملية المراجعة للحصول على تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف المادى .

تتضمن عملية المراجعة الفحص على أساس أختيارى لأدلة الأثبات المؤيدة للقيم والافصاحات في القوائم المالية . تتضمن عملية المراجعة أيضاً تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى قامت الإدارة بعملها بالاضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية . ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول الرأينا.

لم نكن قادرين على الحصول على قوائم مالية مراجعة مؤيدة لاستثمارات الشركة في شركة شقيقة أجنبية بمقدار ٢٠٥٠٠٠٠٠ دولار أو حقوقها في أرباح تلك الشركة الشقيقة بمبلغ ٦٢٥٠٤٥٠ دولار والتى تم تضمينها في صافى الدخل كما تم وصفها في الإيضاح رقم ٨ بالقوائم المالية ، كما لم تكن لدينا القدرة على الإقتناع بأنفسنا بالقيمة المرحلة للاستثمار في الشركة الشقيقة الاجنبية أو الحقوق في الأرباح عن طريق أستخدام أجراءات مراجعة أخرى .

في رأينا فيما عدا أثار تلك التعديلات – أن وجدت – كما تم تحديدها بشكل ضرورى لتمكيننا من فحص دليل الأثبات الخاص بأستثمار وأرباح الشركة الشقيقة الأجنبية ، فأن القوائم المالية المشار إليها بعالية تعرض بعدالة في كافة الجوانب الهامة المركز المالى لشركة XYZ في ٣١ ديسمبر عام ٢٠xx ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية .

وعندما يؤثر قيد النطاق المفروض عن طريق الظروف على جزء مادى كبير من القوائم المالية أوعندما يفرض العميل قيد جوهري فقد يتم النظر إلى

الـرآى المـتحفظ عـادة علـى أنـه غيـر ملائـم وبالتـالى سـوف يقـوم المراجعـون بالإمتناع عن أبداء الرآى .

الآراء السالبة أو العكسية Adverse Opinions

أن الرآى السلبى **Adverse Opinion** عكس الرآى غير المتحفظ . حيث أنـه يمثـل الـرآى الـذى يـنص علـى أن القوائم الماليـة لاتعـرض بعدالـة المركـز المالى ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية للعميل طبقاً لمبـادئ المحاسبة المقبولـه والمتعـارف عليهـا عمومـاً . وعنـدما يعبـر المراجعـون عـن رآى عكسـى فـأنهم يجب أن يكون لديهم دليل أثبات متجمع كافى لتدعيم ذلك الرآى غير المحبب.

أن الرآى السلبى يتم أستخدامه فقط عندما يعتقد المراجع أن القوائم الماليـة كوحـدة تتسـم بـالتحريف أو التظليـل علـى نحـو يتسـم بالأهميـة النسـبية ، وأنهـا لاتعبر بعدالة عن أياً من القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

تنشـأ الآراء العكسـية نتيجـة وجـود خـروج جـوهرى تمامـاً عـن مبـادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . يعبر المراجعون عن رآى عكسى عندما يعتقـدون بـأن ذلـك الخـروج يجعـل القـوائم الماليـة مـأخوذة كوحـدة واحـدة أوفـى مجموعها مضلله .

وعندما يصدر المراجعـون رآى عكسـى فـأنهم يجب أن يفصـحون فـي فقرة منفصلة في تقريرهم عن الاسباب وراء الـرآى العكسـى والأثـار الرئيسية علـى القوائم المالية إذا أمكن تحديد تلك الأثار .

يتضـمن تقريـر المراجعـة الـذى يعبـر عـن رآى عكسـى بصـفة عامـة فقـرة تمهيديـة معياريـة وفقـرة نطـاق معياريـة ، أو فقـرة أو أكثـر مـن فقـرة أيضـاحية تسبق فقرة الرآى ، كما يجب وصف الاسباب ورأء الرآى العكسى وفقرة الرآى . أن الاسباب المرتبطة بالرآى العكسـى عـادة مـاتكون طويلـة ومعقدة. و يمكـن شرح فقرة الرآى فقط في الشكل التالى رقم (١٠/٣) .

شكل رقم (٣/١٠)

فى رأينا بسبب أثار الامور التى تم مناقشتها في الفقرة السابقة فأن القوائم المالية المشار إليها بعاليه لاتعرض بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً في الولايات المتحدة الامريكية المركز المالى لشركة XYZ في ٣١ ديسمبرعام ٢٠x٩ و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ .

أن الآراء العكسية نادراً مايتم أصدارها بسبب أن معظم العملاء عادة ما تتبع مقترحات المراجعين الحيادين بخصوص العرض العادل للقوائم المالية ، إلا أن أحد المصادر المحتملة للآراء العكسية تتمثل تصرفات الوكالات التنظيمة الرقابية التى تتطلب من المنظمات أن تستخدم ممارسات محاسبية غير متفقة مع مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها .

الامتناع عن أبداء الرآى Disclaimer of Opinion

لايعبر قرار الامتناع عن أبداء الرآى أبداء المراجعين لأى رآى حيث يقوم المراجعون بالامتناع عن الرآى عندما يكونوا غير قادرين على تكوين رآى أو لم يقوموا بتكوين رآى عن عدالة عرض القوائم المالية . في ظل الأرتباط بعملية المراجعة فأن الامتناع عن أبداء الرآى يتم أصداره عندما يكون هناك قيد نطاق مادى أو قيد نطاق مفروضه عن طريق العميل يمنع إلتزام المراجع بمعايير المراجعة المقبوله والمتعارف عليها عموماً . وفي ظل ظروف نادرة يصور المراجعون قرار الامتناع عن الرآى عندما يؤثر عدم التأكد المادى على القوائم المالية .

الظروف المادية التى تفرض قيود النطاق

Substantial Circumstance – Imposed Scope Restrictions

إذا ما كان قيد النطاق شديداً جداً لدرجة يكون معها أبداء رآى متحفظ غير ملائماً فأن المراجعون يجب عليهم أتخاذ قرار الامتناع عن أبداء الرآى ، وذلك يمكن أن يحدث على سبيل المثال إذا ما تم تعيين المراجعين بعد نهاية السنة ولم يقم العميل بجرد المخزون ، في تلك الاحوال يتم الامتناع عن أبداء الرآى حيث أن قيد النطاق سوف يحذف فقرة النطاق فى التقرير المعيارى ويحل محلها فقرة إيضاحية تصف قيد النطاق . أن صياغة فقرة الرآى سوف تتغير بشكل واضح حيث أن المراجعين لن يصدرون أى رآى بالأحرى فأنهم يذكرون بأنه ليس لديهم أى رأي يتم التعبير عنه . يتم شرح الامتناع عن أبداء الرآى في الشكل رقم (١١/٣) .

شكل رقم (١١/٣)

الامتناع عن أبداء الرآى

قمنا بالإرتباط بإداء عملية المراجعة بغرض مراجعة الميزانية العمومية لشركة XYZ في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٢ والقوائم المرتبطة – قائمة الدخل – قائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ . تلك القوائم المالية تمثل مسئولية إدارة الشركة .

لم تقم الشركة بعمل جرد لمخزونها مادياً وقامت الشركة بتحديده في القوائم المالية المرفقة بملغ ٣٤٥٠٠٠٠ دولار في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٢ ، بالإضافة لذلك فأن دليل الأثبات المؤيد لتكلفة الأصول الثابتة الذى تم الحصول عليه قبل ٣١ ديمسبر ٢٠x١ لم يعد متاح الحصول عليه . أن سجلات الشركة لن تسمح بتطبيق اى إجراءات مراجعة بديلة للمخزون أو الأصول الثابتة .

وحيث أن الشركة لم تقم بالجرد المادى للمخزون كما أننا لم تكن قادرين على الاقتناع بأنفسنا بكميات المخزون وتكلفة الأصول الثابتة ، فأن نطاق عملنا لم يكن كافياً لتمكيننا من التعبير عن رآى كما أننا لم نقم بالتعبير عن ذلك الرآى عن تلك القوائم المالية .

أن الامتناع عن أبداء الرآى بسبب وجود قيود النطاق نادراً جداً . ويجب أن يكون المراجعين قادرين على التنبؤ بتلك الأنواع من المشاكل عند القيام بإداء مرحلة تخطيط عملية المراجعة .

وعادة ما لايرغب العميل فى تحمل تكلفة المراجعة إذا ما كان ظاهراً من البداية أن المراجعين يجب عليهم أتخاذ قرار الامتناع عن أبداء الرآى .

قيود النطاق المفروضة عن طريق العميل

Scope Restrictions Imposed by the Client

تنص المعايير المهنية على أنه عندما تحد القيود المفروضه عن طريق العميل من نطاق عملية المراجعة جوهرياً ، فأن المراجع يجب أن يمتنع عن أصدار الرآى بصفة عامة عن القوائم المالية .

وهناك سببين وراء ذلك المتطلب : أولهما أن الامتناع عن أبداء الرآى يكون غير ذو جدوى نسبياً للعميل ولذلك فأن الحقيقة الخاصة بأن المراجعين قد يضطروا إلى الأمتناع عن أبداء الرآى يعتبر عائق مادى لفرص العميل اى قيود فى النطاق فى المقام الأول . وثانيهما أن العميل الذى يفرض قيود النطاق على المراجعين قد يكون لديه شئ معين ليتحقق . لذلك يجب أن يتم الاضطلاع بعملية المراجعة في ظل وجود جو أو مناخ من الثقة والتعاون . فإذا حاول العميل أن يخفي معلومات لايمكن لأى عملية مراجعة أن تضمن أن كافة المشاكل قد تم استحضارها في الضوء .

عدم التأكد Uncertainties

يجب أن يمتنع المراجعون عن أبداء الرآى عندما يكونوا غير قادرين على تكوين رآى عن القوائم المالية . مرة أخرى عندما يمكن للمراجعين دراسة أصدار الامتناع عن ابداء الرآى عندما تتأثر القوائم المالية بعدم تأكد جوهرى يتم توقع أن يتم حسمه في تاريخ مستقبلى على سبيل المثال وجود دعوى قضائية هامة ضد العميل . وعادة ما قد يكون عدم التاكد جوهرياً للقوائم المالية بدرجة لايكون معها المراجعين غير قادرين على تكوين رآى كامل ولذلك فسوف يقومون بالأمتناع عن أبداء الرآى .

الأهمية النسبية وتقرير المراجعة Materiality and Audit Report

تعد الاهمية النسبية أمراً حيوياً لتحديد نوع تقرير المراجعة الذى يتلائم مع كل حالة يقابلها المراجع وعلى سبيل المثال ، إذا كانت التحريفات لاتتسم بالأهمية النسبية فيما يتعلق بالقوائم المالية للوحدة الإقتصادية بالفترة الحالية ولايتوقع أن يكون لها أثر يتسم بالأهمية النسبية بالفترات المستقبلية، سيكون من الملائم إصدار تقرير نظيف للمراجعة . ومن الأمثلة المتعارف عليها في هذا الصدد المبالغ المتعلقة بالأدوات المكتبية والتى يتم إعتبارها مصروفات في الفترة بدلاً من تحميلها على المخزون نظراً لصغر قيمتها ويختلف الموقف تماماً عندما يكون المبالغ كبيرة لدرجة تؤثر على نحو يتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية كوحدة . وفي هذه الحالة ، يصبح من الضرورى إصدار تقرير يتم فيه الإمتناع عن أبداء الرآى أو التعبير عن رآى سلبى بناء على طبيعة التحريف . وفى مواقف أخرى ، تكون درجة الأهمية النسبية أقل بما يبرر التعبير عن رآى مقيد .

ويمثل التعريف التالى الأكثر إنتشاراً في المحاسبة وبالتالى في المراجعة للاهمية النسبية :

يمكن أن يعد التحريف بالقوائم المالية متسماً بالأهمية إذا كانت معرفة هذا التحريف ستؤثر على قرار المستخدم الحصيف Reasonable User لهذه القوائم .

وهناك ثلاثة مستويات من الأهمية النسبية يتم إستخدامها لتحديد الرآى الذى يتم بناء عليه إصدار تقرير المراجعة :

١- القيم التى لا تتسم بالأهمية النسبية

في حالة وجود تحريفات بالقوائم المالية ، لكن لايحتمل أن تؤثر على قرار المستخدم الحصيف ، سيتم أعتبارها لا تتسم بالأهمية النسبية . وفي هذه الحالة سيكون إصدار تقرير نظيف أمراً ملائماً . وعلى سبيل المثال ، بأفتراض أن الإدارة سجلت قيمة التأمين المسترد أو غير المستنفد **Unexpired** كأحد الأصول في سنة سابقة وقررت إعتباره مصروفا في الفترة الحالية لتخفيض تكاليف إمساك الدفاتر . في هذه الحالة ستكون الإدارة قد فشلت في إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها { الشرط الثانى} ، ولكن إذا كانت القيمة الصغيرة ، سيعد التحريف غير هام وبالتالى سيكون من الملائم إصدار تقرير نظيف للمراجعة .

٢- القيم تتسم بالأهمية النسبية ولكنها تؤثر على القوائم المالية كوحدة

يوجد المستوى الثانى من الأهمية النسبية إذا أثرت التحريفات بالقوائم المالية على قرار المستخدم ، ولكن مع إستمرار القوائم المالية كوحدة تتسم بالعدالة ، وبالتالى تعد نافعة ، على سبيل المثال قد يؤثر معرفة وجود تحريفات كبيرة بالإصول الثابتة على قرار المستخدم بمنح الشركة قرضاً عندما يتمثل الضمان في الأصول الثابتة ولكن التحريف بالمخزون لايعنى أن النقدية ، والمدينون ، وباقى عناصر القوائم المالية ، أو أن قائمة المركز المالى كوحدة ستم أعتبارها غير صحيحة على نحو متسم بالأهمية النسبية .

وعلى المراجع عند إتخاذه لقرارات تتعلق بالأهمية النسبية بالحالات التى تتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف أن يقيم «كافة» الآثار على القوائم المالية . بأفتراض عدم قدرة المراجع على إقناع نفسه بمدى صدق قيمة المخزون {الشرط الأول} والتى سيتم بناء عليها تحديد نوع الرآى الملائم لكن نظراً لتأثير التحريف بالمخزون على باقى الحسابات وعلى الإجماليات بالقوائم المالية ، فأن على المراجع أن يأخذ في أعتباره الأهمية النسبية للأثر المشترك على المخزون ، وإجمالى الأصول المتداولة ، وإجمالى رأس المال العامل ، وإجمالى الأصول ، وضرائب الدخل ، وضرائب الدخل المستحقة ، وإجمالى الإلتزامات المتداولة ، وتكلفة البضاعة المباعة ، وصافى الدخل قبل الضرائب ، وصافى الدخل بعد الضرائب .

وعندما يستنتج المراجع أن هذا التحريف يتسم بالأهمية النسبية ، ولكنه لا يؤثر على القوائم المالية كوحدة ، يكون من الملائم إصدار تقرير يتضمن رأياً مقيداً بأستخدام عبارة «فيما عدا» .

٣- القيم تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تنتشر على نحو يجعل مدى عدالة القوائم المالية كوحدة محل شك .

يتحقق المستوى الأعلى للأهمية النسبية عندما يكون من المحتمل أتخاذ المستخدم لقرارات غير صحيحة إذا ما أعتمد على القوائم المالية كوحدة . وفي المثال السابق ، إذا كان رصيد حساب المخزون بالقوائم المالية يتسم بالكبر ، فأن مثل هذا التحريف الكبير من المحتمل أن يتسم بالأهمية النسبية الشديدة على نحو يدفع المراجع إلى أن يذكر في تقريره أن القوائم المالية كوحدة لاتتسم بالصدق . وفى حالة شديد وجود الدرجة القصوى من الأهمية النسبية ، يجب على المراجع عدم إبداء الرآى أو إصدار رآى سلبى وفقاً للموقف الذى يتعامل معه .

ولتحديد ما إذا كان التحريف أو الإستثناء يتسم بالأهمية النسبية الكبيرة ، يجب أن يؤخذ في الأعتبار المدى الذى يؤثر فيه هذا التحريف أو الإستثناء على العناصر المختلفة للقوائم المالية ويشار إلى ذلك بالإنتشار **Pervasiveness** . فالتبويب الخاطئ بين النقدية والمدينين يؤثر فقط على هذين الحسابين ولذلك لا ينتشر أثره . لكن عدم تسجيل قيمة للمبيعات تتسم بالأهمية النسبية ينتج أثراً واسع الإنتشار ، لأن ذلك يؤثر في المدينين ، ومصروف ضريبة الدخل ، وضريبة الدخل المستحقة ، والأرباح المحتجزة وبالتالى يؤثر في كل من الأصول المتداولة إجمالى الأصول ، الإلتزامات المتداولة ، إجمالى الإلتزامات ، حقوق الملاك ، إجمالى هامش المساهمة ، والدخل الناتج من التشغيل .

وكلما كانت التحريفات أكثر إنتشاراً ، ذات إحتمالات إصدار تقرير سلبى بدلاً من إصدار تقرير مقيد وعلى سبيل المثال ، يفرض أن المراجع رآى أن التبويب الخاطئ بين النقدية والمدينين سيؤدى إلى التوصل لرآى مقيد لاتسام ذلك بالأهمية النسبية فأن عدم تسجيل المبيعات بقيمتها الفعلية سيؤدى إلى إصدار رآى سلبى بسبب إنتشار الأثر .

وبغض النظر عن القيمة موضع الأهتمام ، فأنه يجب إصدار تقرير يتم فيه الإمتناع عن إبداء الرآى إذا رآى المراجع أنه يفتقد الأستقلال وفقاً لقواعد السلوك المهنى . ويعكس ذلك أهمية الأستقلال للمراجع ويعد الخروج عن قاعدة الإستقلال أمراً يتسم بالأهمية النسبية الكبيرة . ويلخص الجدول العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع الرآى الذى يجب إصداره .

الجدول (١٢/٣)

العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع الرآى الذى يتم إصداره

مستوى الأهمية النسبية	المعنوية في ضوء قرار المستخدم الحصيف	نوع الرآى
غير هام	من المحتمل ألا يتأثر قرار المستخدم	نظيف
هام	من المحتمل أن تتأثر قرارات المستخدمين فقط في حالة كون المعلومات موضع الأهتمام هامة لأتخاذ قرار معين وتتسم القوائم المالية كوحدة بالعدالة .	مقيد
هام جداً	من المحتمل أن تتأثر بشكل معنوى معظم أو كل رقرارات المستخدمين التى يتم أتخاذها بناء علىالقوائم المالية .	الإمتناع عن إبداء الرآى أو إبداء رآى سلبى

القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية Materiality Decisions

تؤثر درجة الأهمية النسبية بشكل مباشر على نوع الرآى الذى يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة . ومن الوجهة العملية ، يعد تحديد مستوى الأهمية النسبية في موقف معين حكماً صعباً ، ولايوجد دليل مبسط يحدد على نحو قاطع ما الذى يمكن أن يقوم به المراجع لتحديد الأمور التى لاتتسم بالأهمية أو التى تتسم بالأهمية أو التى تتسم بالأهمية الشديدة .

ويوجد أختلاف عند تطبيق الأهمية النسبية لتحديد ما إذا كان الفشل في إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتسم بالأهمية بالمقارنة مع تحديد ما إذا كان تقييد المجال متسماً بالأهمية النسبية وتعبر المناقشة التالية عن القرارات المتعلقة بالأهمية في هذاين الموقفين .

القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية – حالة عدم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

عندما لاي يقوم العميل بإتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، يصدر المراجع تقريراً يبدى فيه رأياً نظيفاً ، أو مقيداً أو سلبياً بناءعلى الأهمية النسبية

للتصرف الذى قام به العميل ويجب أن تؤخذ جوانب عديدة للأهمية النسبية في الأعتبار .

القيمة النقدية مقارنه بأساس

عادة ما يتمثل الأهتمام الأساسى عند قياس الأهمية النسبية لعدم إتباع العميل المبادئ المحاسبية بإتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فى إجمالى القيمة النقدية للتحريفات بالأرصدة مقارنه بأساس ما ، حيث يمكن النظر إلى مبلغ **٥٠٠٠** جنيه على أنه يتسم بالأهمية النسبية بشركة صغيرة، ولكن لايعد الأمر كذلك في شركة كبيرة وبالتالى يجب مقارنة التحريفات بأسس قياس معينة قبل أن يتخذ القرار بشأن الأهمية النسبية في ظل عدم إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن هذه الأسس العامة أو المشتركة صافى الدخل إجمالى الأصول المتداولة ، ورأس المال العامل.

وعلى سبيل المثال بفرض أن المراجع يعتقد أن هناك مغالاه بالمخزون قدرها **٢٠٠٠٠٠** جنيه كنتيجة لعدم إتباع العميل لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويفترض أيضاً أن القيمة الدفترية للمخزون تبلغ **٢٠٠٠٠٠٠** جنيه ، والأصول المتداولة تبلغ قيمتها الدفترية **٦٠٠٠٠٠٠** جنيه وصافى الدخل قبل الضرائب يبلغ **٤٠٠٠٠٠٠** جنيه في هذه الحالة يجب على المراجع أن يقيم الأهمية النسبية للتحريف بالمخزون بنسبة **١٠%** ، **٣,٣%** للأصول المتداولة، **٥%** لصافى الدخل قبل الضرائب .

ولتقييم الأهمية النسبية الإجمالية ، يجب أن يقوم المراجع بدمج كافة التحريفات التى لم يتم تسويتها للتعرف على إذا ما كان هناك تحريفات فردية لاتتسم بالأهمية النسبية ولكن ستؤثر بشكل معنوى على القوائم المالية عندما يتم دمجها معاً ، وفى ظل المثال السابق للمخزون ، بفرض أن المراجع يرى أيضاً أن هناك زيادة في رصيد المدينين قدرها **٣٠٠٠٠٠٠** جنيه . وبذلك سيكون الأثر الإجمالى على

الأصـول المتداولـة الآن هـو ٨,٣% [٢٠٠٠٠٠ ÷ ٦٠٠٠٠٠] وعلـى صـافى الدخل قبل الضرائب ١٢,٥% [٥٠٠٠٠٠ ÷ ٤٠٠٠٠٠٠] .

وعند مقارنـه التحريفات المحتملـة بأسس محددة ، فأنـه علـى المراجـع أن يأخذ في أعتباره كافة الحسابات التى ستتأثر نتيجة لوجود التحريفات [الإنتشار] وعلى سبيل المثال فإنه من الهام أن لايهمل المراجع أثر تدنيه قيمة المخزون على تكلفة البضاعة المباعة ، الدخل قبل الضرائب ، مصروف ضريبة الدخل ، وضرائب الدخل المستحقة .

القابلية للقياس

قد لايمكن قياس القيمة النقدية لبعض التحريفات على نحو دقيق وعلى سبيل المثال إذا رغب العميل في الإفصاح عن دعوى قضائية قائمة أو عملية شراء لشركة جديدة في تاريخ لاحق لإعداد قائمة المركز المالى ، سيكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل إتمام القياس وفقاً للقيمة النقدية وفى هذه الحالة يجب على المراجع أن يقيم الأهمية النسبية للأثر على مستخدمى القوائم المالية نتيجة عدم الأفصاح .

طبيعة العنصر

يمكن أيضاً أن يتأثر قرار المستخدم بنوع التحريف بالقوائم المالية فقرار المستخدم يمكن أن يتأثر وأيضاً قرار المراجع بالتوصل إلى رآى معين بما يلى:

١- العمليات المالية غير القانونية أو التى تنطوى على الغش .

٢- قد يؤثر عنصر معين على نحو يتسم بالأهمية النسبية في فترة مستقبلية برغم أنه لا يعد كذلك عندما يتم أخذ الفترة الحالية فقط بالإعتبار .

٣- قد يكون للعنصر أثر نفسى أو حساس [على سبيل المثال ، رقم صغير للربح في مقابل رقم صغير للخسارة ، رصيد النقدية في مقابل السحب على المكشوف] .

٤- قد يكون العنصر هاماً في ضوء الأثار اللاحقة المحتملة التى يمكن أن تنشأ عن إلتزامات تعاقدية [على سبيل المثال ، أثر عدم الإلتزام بقيود الدين يتمثل في إستدعاء قرض يتسم بالأهمية النسبية] .

قرارات الأهمية النسبية – حالة تقييد النطاق

إذا كان هناك تقييد للمجال خلا المراجعة ، يمكن إصدار تقرير غير متحفظ، تقرير مقيد في النطاق والرآى ، الأمتناع عن أبداء الرآى وفقاً لمستوى الأهمية النسبية لتقييد النطاق ، ويجب على المراجع أن يأخذ في الأعتبار العوامل الثلاثة السابق ذكرها بالمناقشة السابقة بشأن قرارات الأهمية النسبية عندما لا يتم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ولكن سيتم ذلك على نحو مختلف ويمثل الحجم للتحريفات المحتملة وليس العلم بوجود التحريفات أمراً هاماً في تحديد نوع التقرير، إصدار تقرير غير متحفظ ، متحفظاً أو يتم الإمتناع عن إبداء الرآى ، الذى يتلائم مع تقييد النطاق ، وعلى سبيل المثال ، إذا لم يتم مراجعة رصيد الدائنين الذى تبلغ قيمته ٥٠٠٠٠٠ جنيه يجب على المراجع أن يقيم التحريف المحتمل في رصيد الدائنين ويقرر مدى أهمية تأثير ذلك على القوائم المالية ويجب على المراجع أيضاً أن يأخذ في الإعتبار مدى إنتشار هذه التحريفات المحتملة .

وعادة مايكون من الصعب تقييم الأهمية النسبية للتحريفات المحتملة الناتجة عن تقييد النطاق بالمقارنة مع تلك الناتجة عن عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها حيث تتسم التحريفات الناتجة عن عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالوضوح أما تلك الناتجة عن تقييد المجال ، فيتم قياسها على نحو غير موضوعى في ضوء الأحتمالات . وعلى سبيل المثال قد يكون الرصيد الدفترى للدائنين الذى يبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه أقل من قيمته الحقيقية بمبلغ مليون جنيه مما يكون له أثار متعددة تشمل كل من الهامش الإجمالى ، صافى الربح ، وإجمالى الأصول .

قرارات أخرى لأمتناع المراجعين عن أبداء الرآى

Other Disclaimers Issued by CPAs

في ذلك القسم تم مناقشة قرارات الامتناع عن أبداء الرآى الصادرة في ظل أرتباطات المراجعة فقط . وقد تمتنع منشآت المحاسبة العامة المعتمدة عن أبداء الرآى في كثير من الانواع الأخرى من الارتباطات (على سبيل المثال أرتباطات الفحص المحدود ...) .

قرارات الامتناع عن أبداء الرآى ليست بدائل للآراء المعاكسة

Disclaimers are not Alternatives to Adverse Opinions

يمكن أن يتم أصدار قرارالامتناع عن أبداء الرآى فقط عندما لايكون لدى المراجعين معلومات كافية بتكوين رآى عن القوائم المالية . فإذا لم يقيم المراجعون بعد تكوين رآى معين عن أن القوائم المالية لم يتم عرضها بعدالة فأن الامتناع عن أبداء الرآى لايمكن أن يتم أستخدامه كطريقة لتجنب التعبير عن رآى عكسىG في الحقيقة حتى عندما يصدر المراجعون قرار الامتناع عن أبداء الرآى فأنهم يجب أن يعبروا في فقرة أيضاحية في تقريرهم عن اى أو كافة التحفظات المادية التى لديهم بخصوص القوائم المالية . تلك التحفظات سوف تتضمن أى خروج جوهرى عن المبادئ المحاسبية المقبوله والمتعارف عليها عموماً بما فيها الافصاح غير الكاف. بأختصار فأن أصدار قرار الامتناع عن أبداء الرآى لايمكن أن يتم أستخدامة أبداً لتجنب تحذير مستخدمى القوائم المالية من المشاكل التى يعلم المراجعون بوجودها في القوائم المالية .

ملخص تقارير المراجعين Summary of Auditor's Reports

يلخص الشكل البيانى رقم (١٣/٣) أنواع تقارير المراجعين التى يجب أن يتم أصدارها في ظل الظروف المختلفة . كما يلخص الشكل رقم (١٤/٣) نموذج وصياغة التعديل الموجود في كل التقارير المختلفة .

وجود تعديلين أو أكثر من تعديل في التقرير

Two or More Report Modifications

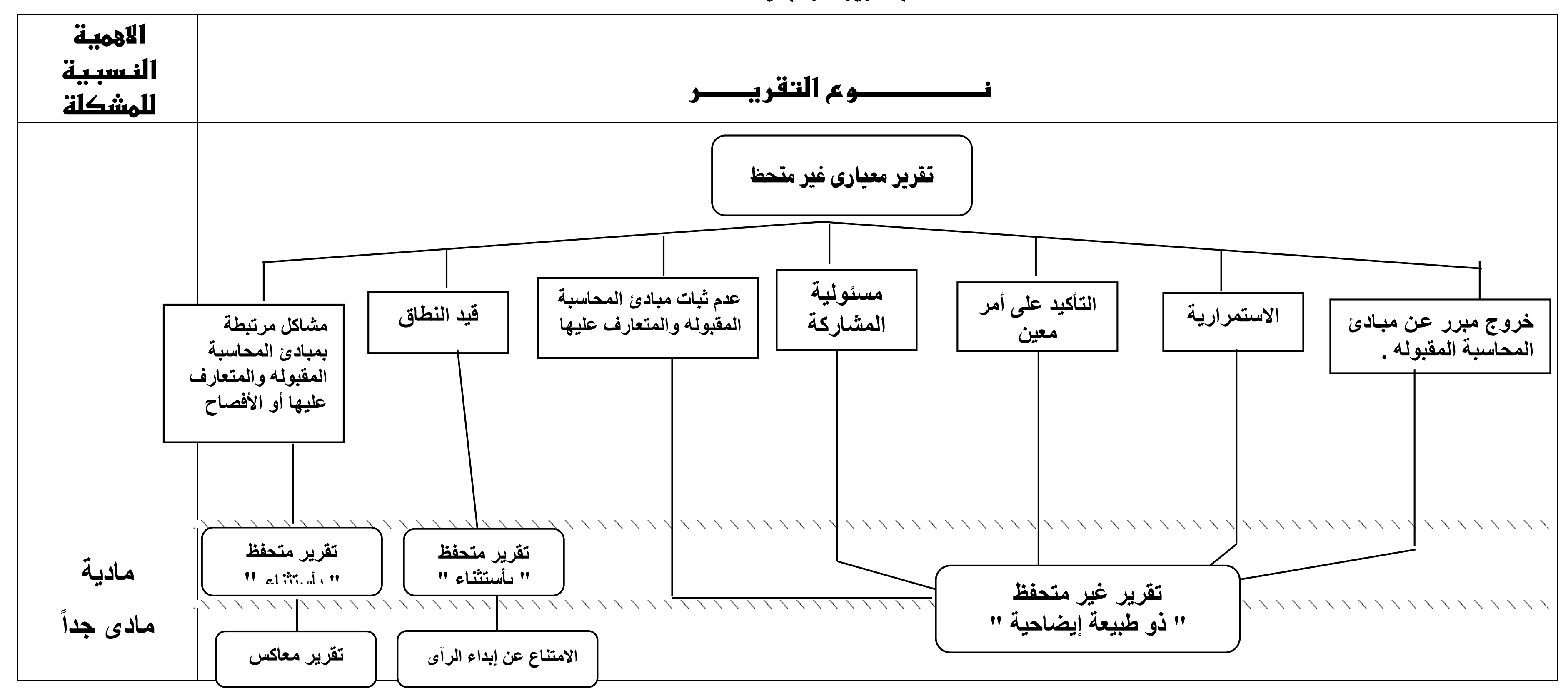
عندما تكون هناك مواقف عديدة تتطلب التحفظ في الرآى فأن المراجعون يجب عليهم دراسة الأثر المتجمع لتلك المشاكل . فأذا كان أثر لتلك المشاكل هو أخفاء عدالة تلك القوائم في مجموعها كوحدة واحدة أو لمنع المراجعين من تكوين رآى شامل فأن أصدار رآى متحفظ سيكون غير ملائماً . في تلك المواقف فأن المراجعين يجب عليهم أصدار أما رآى عكسى أو الامتناع عن أصدار الرآى أعتماداً على الظروف المحيطة .

وعندما تتطلب مواقف عديدة موجودة تعديل تقرير المراجعة فأن الصيغة الإيضاحية المتضمنه في التقرير سوف تشير عادة إلى كل منها . وكمثال للتوضيح على ذلك عندما يتم أصدار تقرير مراجعة لشركة ذات مركز مالى ضعيف جداً أو لشركة لها قوائم مالية تتضمن خروج جوهرى عن المبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً . ومن المحتمل أن يتضمن تقرير المراجعة فقرة أيضاحية تصف وجود الشك المادى عن قدرة الشركة على الاستمرار في مزالة نشاطها بالإضافة إلى فقرة إيضاحية وتعديل فقرة الرآى المرتبط بالخروج عن مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً .

وقد يكون تقرير المراجعة متحفظاً في ظل موقف أو أكثر من من موقف. على سبيل المثال قد يكون التقرير متحفظاً بسبب وجود كل من قيد النطاق ومشكلة منفصلة مرتبطه بالخروج عن مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها . أن صياغة مثل ذلك التقرير سوف يتضمن صيغة تحفظ ملائمة مع فقرات إيضاحية لكل نوع من أنواع التحفظات .

شكل رقم (١٣/٣)

ملخص بتقارير المراجعين الملائمة



- في ظل ذلك الموقف قد يقرر المراجعون الامتناع عن أبداء الرآى .

شكل رقم (١٤/٣)

تعديلات التقـريـر

التعديلات المطلوبه في تقرير المراجعين			أنواع التقرير
فقرة الرآى	**فقرة إيضاحية**	**فقرة تمهيدية أو فقرة النطاق**	**تقارير غير متحفظة :** **Unqualified Reports:**
" تأسيساً على مراجعتنا وتقرير المراجعين "	لايوجد	وصف عمل المراجعين الآخرين (فى فقرات تمهيدية والنطاق)	آراء المسئولية المشاركة
لا توجد	وصف الاستمرارية وصف عدم التأكد	لا توجد	الاستمرارية عدم التأكد
لا توجد	وصف التغير في المبدأ المحاسبي	لا توجد	مبادئ المحاسبية المقبوله والمتعارف عليها بشكل غير متسق أو غير ثابت
لا توجد	وصف الأمر	لا توجد	التأكيد على أمر معين
لا توجد	وصف الخروج	لا توجد	خروج مبرر عن مبادئ المحاسبة المقبوله رسمياً
" ... بأستثناء (المشكلة) فأن القوائم المالية تعرض بعدالة ..."	وصف الخروج أو عمل الافصاح	لاتوجد	**آراء متحفظة :** **Qualified Opinions :** فيما عدا الاستثناء عن مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها متضمناً الأفصاح
" ... بأستثناء أثار تلك التعديلات كما تم تحديده لتكون ضرورية ... فأن القوائم المالية تعرض بعدالة ..."	وصف قيد النطاق	" بأستثناء ماتم شرحه في الفقرة التالية ..(في فقرة النطاق) "	قيد النطاق
"... لاتعبر القوائم المالية بعدالة ..."	وصصف الأسباب لأبداء الرآى العكسى	لاتوجد	**رآى عكسى :** **Adverse Opinion:** مادى جداً فيما عدا ما يتعلق بمبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها
".. لم نقم بالتعبير عن أى رآى عن القوائم المالية ..."	وصف قيد النطاق وأى تحفظات	" قمنا بالإرتباط .... وقمنا بحذف " مسئوليتنا ..." (في فقرة تمهيدية) حذف فقرة النطاق .	**الامتناع عن أبداء الرآى** **Disclaimer of Opinion** قيد النطاق (مفروض عن طريق العميل أو مادية جداً)

آراء مختلفة عن قوائم مختلفة Different Opinions on Different Statements

ينص المعيار الرابع من معايير التقرير على أن المراجعين يجب أن يعبروا عن آرءهم عن القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة . تلك العبارة قد تطبق على أجمالى مجموعة القوائم المالية أو عن أحد القوائم المالية الضرورية على سبيل المثال قائمة المركز المالى . ولذلك فمن المقبول أن يقوم المراجعون بالتعبير عن رآى غير متحفظ عن واحد من القوائم المالية في حين يعبرون عن رآى متحفظ أو رآى عكسى أو يمتنعون عن أبداء الرآى عن الأخرى .

أحد الظروف التى خلالها يمكن أن يحدث ذلك يتمثل في عندما يمكن للمراجعين أن يقتنعوا بأنفسهم بالقيم الموجودة في الميزانية العمومية في نهاية السنة الإ أنها قد لايكونوا قادرين على الاقتناع بأنفسهم عن قوائم الدخل أو قائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية . ومع ذلك فأن المراجعين قد يكونوا قادرين على أداء خدمة نافعة عن طريق أصدار رآى غير متحفظ عن الميزانية العمومية والامتناع عن الرآى عن القوائم المالية الأخرى .

٥/٣ مسئوليات التقرير عن القوائم المالية المقارنه

Reporting on Combative Financial Statements

كما سبق الأشارة أنفا تعرض كثير من الشركات مع القوائم المالية للسنة المالية قوائم مالية مقارنه لأحد أو أكثر من السنوات السابقة . وعندما يتم عرض قوائم مالية مقارنه عن طريق شركة العميل فأن تقرير المراجعين يجب أن يغطى القوائم المالية للسنة الحالية بالإضافة إلى تلك الخاصة بالفترات الحالية التى تمت مراجعتها عن طريق مراجعيها .

قد يعبر المراجعون عن آراء مختلفة على قوائم مالية ذات فترات مختلفة ، بالإضافة لذلك فأن المراجعون يجب عليهم تحديث تقاريرهم عن كافة السنوات السابقة الخاصة لأغراض المقارنه . أن تحديث التقارير يعنى أما أعادة التعبير

عن الرآى الذى تم أصدارة أصلاً أو أعتمادا على الظروف تعديل الرآى عن ذلك السابق الذى تم أصداره أصلاً . أن وجود رآى مختلف عن قوائم مالية لفترة سابقة يمكن أن يتم أجازته حيث أن معلومات جديدة قد تم الحصول عليها قد ألقت الضوء ولفتت الأنتباه وجعلت المراجعين يغيروا رأيهم الاصلى .

على سبيل المثال فأن العميل قد يعدل القوائم المالية التى أصدرت أصلاً لتصحيح الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً مما تجعل الرآى المتحفظ السابق أصداره لم يعد مطلوباً .

فإذا كانت القوائم المالية لفترات مقارنه سابقة غير مراجعة فأن تلك الحقيقة يجب أن يتم تحديدها على القوائم المالية واجبة التطبيق . كما يجب أن يتضمن تقرير المراجعين الأمتناع عن أبداء الرآى عن تلك القوائم المالية .

فأذا ماتم مراجعة القوائم المالية عن الفترة السابقة عن طريق مراجع أخر فأن رآى المراجعين الحاليين سوف يغطى فقط السنة أو السنوات التى تم أو تمت مراجعتها . بالنسبة للقوائم المالية المراجعة عن طريق المراجعين السابقين يمكن أن يتم أعادة أصدارها عن طريقهم وبشكل بديل فأن المراجعين الحاليين قد يشيروا إلى تقرير المراجعين الأخرين عن طريق الأشارة في الفقرة التمهيدية فى تقريرهم :

١- بأن القوائم عن الفقرة السابقة تم مراجعتها عن طريق مراجعين آخرين.

٢- التاريخ ونوع التقرير الصادر عن طريق المراجعين الأخرين .

٣- إذا كان التقرير بخلاف ذلك التقرير المعيارى يتعين أن يتم تحديد الأسباب المرتبطة .

يجب أن يصف المراجعين الحاليين على وجه التحديد أى صيغة توضيحية متضمنه في تقرير المراجعين السابقين . يوضح الشكل رقم (١٥/٣) مثال على الفقرة التوضيحية لأحد التقارير التى فيها كان تقرير المراجع الأخر في السنة

السابقة متحفظاً ولكن لم يتم عرضه في السنة الحالية مع التأكيد على الصيغة التوضيحية .

شكل رقم (١٥/٣)

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية لشركة XYZ في ٣١ ديسمبر ٢٠x٢ والقوائم المرتبطة – قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ . تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة . مسئوليتنا تتمثل في التعبير عن رآى تأسيساً على مراجعتنا .

تمت مراجعة القوائم المالية لشركة XYZ عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x١ عن طريق مراجعين آخرين الذين كان رأيهم المؤرخ ١ مارس ٢٠x٢ عن تلك القوائم متحفظاً . على أن تلك القوائم تم عرضها بعدالة فيما عدا الأثار على قوائم التعديلات في عام ٢٠x١ المرتبطة بتقييم المخزون كما سبق مناقشتة في الإيضاح رقم X المتمم للقوائم المالية .

٦/٣ التقرير إلى هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية

Reports to the SEC

معظم الشركة العامة المسجلة تخضع لمتطلبات التقرير المالى المحددة في قوانين الأوراق المالية والتى يتم إدراتها عن طريق هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية متضمناً القوائم المالية المراجعة لأحد أو عديد من السنوات من بين تلك النماذج ذات الاهمية مايلي :

١- نماذج ١- S حتى ١١- S

تمثل تلك النماذج قوائم التسجيل **Registration Statements** للشركات التى تخطط أصدار أسهم للجمهور .

٢- نماذج ١-SB و ٢-SB

تمثل تلك النماذج نماذج التسجيل الأكثر تبسيطاً لكافة منشآت الأعمال الصغيرة .

٣- نموذج K-٨

يمثل ذلك النموذج التقرير الجارى الذى يتم أستيفاؤه لأى شهر والذى خلاله تقع أحداث هامة لأحد الشركات التى تخضع لقانون تداول الأسهم ، فأذا ما كان ذلك الحدث الهام أندماج أحد منشآت الأعمال فأن القوائم المالية المراجعة للشركة المستحوذه غالباً ما تكون مطلوبه في التقرير الجارى . أن تقرير **K**-٨ يستخدم أيضاً لأخطار هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بأى تغيير يحدث في المراجعين .

٤- نموذج Q-١٠

ذلك النموذج يتم أستيفاؤه كل فترة ربع سنوية مع هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية للشركات المملوكة للجمهور . وهو يتضمن معلومات مالية مراجعة . يقوم مراجعوا الشركة بإداء فحص محدود على تلك المعلومات إلا أن عملهم يعتبر أقل مادية في النطاق مقارنه بعملية المراجعة .

٥- نموذج K-١٠

ذلك التقرير يتم استيفاؤه سنوياً مع هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية عن طريق الشركات العامة . يتضمن التقرير قوائم مالية مراجعة بالإضافة إلى معلومات مالية تفصيلية أخرى وهو يتضمن أيضاً تقارير الإدارة والمراجعين عن نظم الرقابة الداخلية على التقرير المالي .

أن المراجعون الذين يتعاملون مع تلك التقارير يجب أن يكونوا خبراء وذو كفاية بشكل جيد مع متطلبات كل نموذج بالإضافة إلى متطلبات لوائح **S-X**

لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية التى تحكم شكل ومحتوى القوائم المالية التي يتم أستيفائها مع النماذج العديدة .

أن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بالإرتباط بمجلس الأشراف المحاسبى للشركة العامة (PCAOB) لديها السلطة لإلزام المراجعين بجودة مرتفعة لعمل المراجعة عن القوائم المالية للشركات العامة . تتضمن قوانين الأوراق المالية كل من عقوبات مالية وجنائية لأى أشخاص بما فيهم المراجعين والمسئولين عن تشويه الحقائق في القوائم المراجعة التى يتم استيفائها مع هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية .

٧/٣ ملحق – تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة المصري[1]

مقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلي إرساء معايير وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الذي يصدر كنتيجة لمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما . ويوفر هذا المعيار الكثير من الإرشادات التي يمكن تطويعها لتلائم تقارير المراجع على المعلومات المالية الأخرى بخلاف القوائم المالية.

٢- يجب على مراقب الحسابات أن يفحص ويقيم النتائج المستخرجة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لإبداء الرأي على القوائم المالية.

٣- يتضمن هذا الفحص والتقييم دراسة ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ومدى اتفاقها مع متطلبات القوانين المصرية السائدة.

٤- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا مكتوباً وواضحاً على القوائم المالية ككل.

---

[1] معيار المراجعة المصري رقم ٢٠٠ بعنوان تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية .

العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات

٥- يتضمن تقرير مراقب الحسابات العناصر الرئيسية التالية وبالترتيب التالي:

(أ) عنوان التقرير.

(ب) الموجه إليهم التقرير.

(ج) فقرة افتتاحية أو مقدمة وتتضمن:

- تحديد القوائم المالية التي تم مراجعتها.

- تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأة ومراقب الحسابات.

(د) فقرة النطاق التي تصف طبيعة عملية المراجعة وتتضمن:

- الإشارة إلي معايير المراجعة المصرية.

- وصف العمل الذي قام مراقب الحسابات بأدائه.

(هـ) فقرة الرأي على القوائم المالية.

(و) أي متطلبات إلزامية أخرى.

(ط) توقيع مراقب الحسابات.

(ح) عنوان مراقب الحسابات.

(ز) تاريخ التقرير.

يجب أن يتم توحيد شكل ومحتويات تقرير مراقب الحسابات حيث إن ذلك يساعد في زيادة تفهم القارىء للتقرير وتمكينه من تحديد الظروف غير العادية عند وقوعها.

عنوان التقرير

٦- يجب أن يعنون التقرير بعبارة " تقرير مراقب الحسابات " لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين مثل مديري المنشأة أو مجلس الإدارة أو

المراجعين الآخرين الذين لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها مراقب الحسابات.

الموجه إليهم التقرير

٧- يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات إلي الفئة المعنية وفقاً لظروف عملية المراجعة والقوانين واللوائح . ويوجه التقرير عادة إما إلي المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو إلي أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تم مراجعة قوائمها المالية.

الفقرة الافتتاحية

٨- يجب أن يتحدد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التي تم مراجعتها بما في ذلك التاريخ والفترة التي تعبر عنها تلك القوائم.

٩- يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد بأن القوائم المالية هي مسئولية إدارة المنشأة وعبارة أخرى تفيد أن مسئولية مراقب الحسابات هي إبداء الرأي عليها بناء على مراجعته لها.

١٠- تعد القوائم المالية بواسطة الإدارة وعلى مسئوليتها ويحتاج إعدادها إلي قيام الإدارة بإصدارة أحكام شخصية وتقديرات محاسبية هامة وكذلك تحديد السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، بينما تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي عليها بناء على مراجعته لها.

١١- **وفيما يلي نموذج للفقرة الافتتاحية**

" راجعنا القوائم المالية لشركة ....شركة "............" والمتمثلة في الميزانية في .... وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ . وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا هي إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها".

فقرة النطاق

١٢- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات وصفاً لنطاق المراجعة وذلك بتوضيح أن المراجعة قد تمت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية . وتشير فقرة النطاق إلي تمكن مراقب الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة ، فالقارىء يحتاج إلي ذلك كتأكيد على أن المراجعة قد تم القيام بها طبقاً لمعايير موضوعة ما لم يذكر خلاف ذلك.

١٣- يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية.

١٤- <u>يجب أن يصف تقرير الحسابات عملية المراجعة متضمناً ما يلي:</u>

(أ) أن الفحص قد تم على أساس الاختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية.

(ب) تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

(ت) تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة في إعداد القوائم المالية.

(ث) تقييم عرض القوائم المالية ككل.

١٥- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة تفيد أنه قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة وكذلك يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

١٦- <u>وفيما يلي نموذج لما يرد في فقرة النطاق:</u>

" وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط و أداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوى على أى تحريفات مؤثرة أو جوهرية وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والافصاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك تقييماً لسلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية ، وقد حصلنا على البيانات والايضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية".

فقرة الرأي

١٧- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأياً صريحاً عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، وما إذا كانت القوائم تتفق مع ما يتصل بمراجعته من القوانين واللوائح المصرية.

١٨- وتشير عبارة " تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة " من بين أمور أخرى إلي أن مراقب الحسابات قد أخذ في اعتباره فقط تلك الأمور ذات الأهمية بالنسبة للقوائم المالية.

١٩- تحدد معايير المحاسبة المصرية ، والتطورات في الممارسة العامة في مصر إطار إعداد التقارير المالية مع الأخذ في الاعتبار الوضوح والالتزام بالقوانين واللوائح المصرية ولإرشاد القارىء عن النطاق الذي يتم فيه التعبير عن " الوضوح " ويجب أن يشير رأي مراقب الحسابات إلي الإطار الذي

أعدت على أساسه القوائم المالية وذلك باستخدام عبارة " طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية".

٢٠- بالإضافة إلي الرأي عن مدى تعبير القوائم المالية يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأياً عن مدى تمشي القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها.

٢١- وفيما يلي نموذج لهذه الأمور في فقرة الرأي:

" ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في .... وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة".

المتطلبات الإلزامية الأخرى

٢٢- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرات تفي بما تتطلبه القوانين واللوائح والتعليمات المصرية السارية وعلى الأخص:

- ما إذا كانت المنشأة تمسك حسابات مالية منتظمة.
- ما إذا كان الجرد قد تم طبقاً للأصول المرعية.
- ما إذا كانت المنشأة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه.
- ما إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة.

- ما إذا كان البنك لم يخالف أياً من أحكام القانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ [1] والقوانين المعدلة له.

- متطلبات أي قوانين أو لوائح أو تعليمات أخرى.

٢٣- وفيما يلي نموذج لما يرد في فقرات المتطلبات الالزامية الأخرى:

" تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية".

- في حالة الشركات الصناعية تعدل الفقرة السابقة لتصبح كما يلي:

" تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، كما تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية".

- في حالة البنوك تضاف الفقرة التالية:

" لم يتبين لنا مخالفة البنك خلال السنة المالية المنتهية في .... لأي من أحكام القانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ والقوانين المعدلة له".

- في حالة شركات الأموال تضاف الفقرة التالية:

" البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة أو المدير أو مجلس المديرين (حسب الأحوال) المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١

---

[1] القانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ بإصدار قانون البنوك والائتمان نشر بالوقائع المصرية بالعدد ٥٣ مكرر (ز) في ١٩٥٧/٧/١٣ ويراعي تعديلاته.

[1] ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر".

تاريخ التقرير

٢٤- على الرغم من أنه من المفروض أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات بتاريخ يوم اكتمال عملية المراجعة إلا أن مسئولية مراقب الحسابات هي إصدار تقرير عن القوائم المالية التي أعدتها وتعرضها الإدارة ، لذا فيجب ألا يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم المالية . ويوضح هذا التاريخ للقارئ أن المراقب قد أخذ في اعتباره تأثير الأحداث والمعاملات التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية والتي نمت إلي علمه حتى ذلك التاريخ.

عنوان مراقب الحسابات

٢٥- يجب أن يحدد التقرير عنواناً معيناً لمراقب الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة.

توقيع مراقب الحسابات

٢٦- يجب أن يوقع التقرير باسم مراقب الحسابات المعين.

تقارير مراقب الحسابات

٢٧- يصدر تقرير مراقب الحسابات إما برأي غير متحفظ أو برأي معدل.

تقرير برأي غير متحفظ

٢٨- يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يقتنع مراقب الحسابات بأن القوائم المالية عبر بوضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج

---

[1] القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة نشر بالجريدة الرسمية – العدد ٤٠ في ١٩٨١/١٠/١ ويراعي تعديلاته.

الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ويشير الرأي غير المتحفظ بين ثناياه إلي أن أي تغييرات في المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها والآثار المترتبة عليها قد تم تحديدها بدقة والإفصاح عنها بالقوائم المالية . وفيما يلي نموذج كامل لتقرير مراقب الحسابات يتفق مع العناصر الرئيسية المبينة أعلاه في هذا المعيار ويصور هذا التقرير التعبير عن الرأي غير متحفظ.

تقرير مراقب الحسابات

إلى السادة مساهمي شركة/ ....

راجعنا القوائم المالية لشركة .... "شركة مساهمة مصرية" المتمثلة في الميزانية في .... وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية ، وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية .

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ....، وعن نتيجة

نشاطها وتدفقاتها النقدية وحركة التغير في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة .

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ،وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية .

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر ٠

التوقيع

القاهرة في : / /

تقارير برأي معدل

٢٩- يصدر مراقب الحسابات تقريراً برأي معدل في الحالات الآتية:

- أمور لا تؤثر على رأي المراقب:

(أ) توجيه انتباه القارئ لأمر معين.

- أمور تؤثر على رأي المراقب:

(أ) رأي متحفظ.

(ب) الامتناع عن إبداء رأي.

(ج) رأي عكسي.

وتوحيد شكل ومحتوى كل نوع من التقارير برأي معدل سوف يعزز فهم المستخدم لهذه التقارير ، وبالتالي فإن هذا المعيار يتضمن صياغة مقترحة

" في حالة الشركات الصناعية تعدل الفقرة التالية للرأي لتصبح كما يلي : تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، كما تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية " .

للتعبير عن رأي غير متحفظ ، وكذلك أمثلة للعبارات التي تستخدم عند إصدار تقارير برأي معدل.

أمور لا تؤثر على رأي مراقب الحسابات

٣٠- في حالات معينة قد يعدل تقرير المراقب بإضافة فقرة لتوجيه انتباه القارئ لأمر معين يؤثر على القوائم المالية ورد تفصيلاً ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، ونظراً لأن إضافة هذه الفقرة لا يؤثر على رأي المراقب ، تضاف هذه الفقرة بعد فقرة الرأي مع الإشارة إلي حقيقة أن رأي المراقب لا يعتبر متحفظاً في هذا الخصوص.

٣١- يجب على المراقب أن يعدل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة الاستمرارية.

٣٢- يجب أن يدرس المراقب الحاجة إلي تعديل تقريره بإضافة فقرة إذا كان هناك عدم تأكد مؤثر (بخلاف مشكلة الاستمرارية) والذي يعتمد في معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، وعدم التأكد هو أمر تعتمد نتائجه على تصرفات أو أحداث مستقبلية لا يمكن للمنشأة التحكم فيها ولكنها قد تؤثر على القوائم المالية.

٣٣-وفيما يلي نموذج لفقرة توجه انتباه القارئ إلي عدم تأكد مؤثر في **تقرير مراقب الحسابات:**

ومن رأينا ...(نفس عبارات نموذج فقرة الرأي – فقرة رقم ٢٨ أعلاه) وتضاف الفقرة التالية بعد فقرة الرأي مباشرة:

" ومع عدم اعتبار ذلك تحفظاً ، وكما هو مبين تفصيلاً في الإيضاح رقم ( ) ، توجد قضية مرفوعة على الشركة لانتهالك حقوق اختراع والشركة مطالبة بإتاوات وتعويضات عن الأضرار المترتبة على ذلك وتقوم الشركة باتخاذ الإجراءات المضادة ، ولا تزال التحقيقات مستمرة ولا يمكن في الوقت الحالي

تحديد النتائج النهائية لهذا الأمر ، ولم يتم تكوين مخصص لأي التزام قد ينشأ عن ذلك في القوائم المالية".

(نموذج لفقرة توجيه انتباه القارئ لأمر يتعلق بالاستمرارية موضح في معيار " الاستمرارية ") :

٣٤- إن إضافة فقرة لتوجيه انتباه القارئ متعلقة بمشكلة الاستمرارية، أو عدم تأكد مؤثر، يعتبر عادة كافيًا للوفاء بمسئوليات إعداد تقرير مراقب الحسابات بالنسبة لهذه الأمور، ومع ذلك، وفي الحالات الصارخة، مثل حالات تعاظم عدم التأكد من وقوع أحداث هامة تؤثر على القوائم المالية، قد يدرس المراقب ما إذا كان من المناسب الامتناع عن إبداء رأي بدلاً من إضافة فقرة توجيه الانتباه المشار إليها.

٣٥- وبالإضافة إلى استخدام فقرة توجيه الانتباه بالنسبة للأمور التي تؤثر على القوائم المالية، فإن مراقب الحسابات قد يستخدم أيضًا في تقريره فقرة أخرى بعد فقرة الرأي للتقرير عن أمور أخرى لا تؤثر على القوائم المالية، فعلى سبيل المثال ، إذا رأى المراقب تعديل بعض المعلومات الواردة في كتيب القوائم المالية التي تم مراجعتها، وترفض المنشأة أن تقوم بهذا التعديل، فقد يدرس المراقب تضمين تقريره فقرة لإلقاء الضوء على ذلك وقد تستخدم أيضًا فقرة إضافية عندما يكون هناك التزام قانوني للإفصاح عن معلومات إضافية في التقرير.

أمور تؤثر على رأي مراقب الحسابات

٣٦- قد لا يكون مراقب الحسابات قادرًا على إبداء رأي غير متحفظ في حالة وجود أي من الظروف التالية، وفي تقدير المراقب أن هذه الظروف لها تأثير هام على القوائم المالية في الحاضر والمستقبل:

(أ) عندما توجد قيود على نطاق عمل المراقب.

(ب) عندما يوجد خلاف مع الإدارة حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها، أو طرق تطبيقها، أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

قد تؤدي الظروف الموضحة في (أ) أعلاه إلي رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي ، وقد تؤدي الظروف الموضحة (ب) أعلاه إلي رأي متحفظ أو إلي رأي عكسي ، وهذه الظروف سوف يتم مناقشتها في الفقرات (من ٤١ إلي ٤٦).

٣٧- يجب أبداء رأي متحفظ عندما يقتنع المراقب بأنه لا يمكن إبداء رأي غير متحفظ وأن وجود خلاف مع الإدارة ، أو قيد على النطاق ، لا تصل أهميته إلي الدرجة التي تستدعي أبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي ، ويجب التعبير عن الرأي المتحفظ بعبارة " فيما عدا تأثير الأمر الذي يتعلق به التحفظ".

٣٨- يجب التعبير عن الامتناع عن أبداء رأي عندما يكون الأثر المحتمل للقيد على النطاق هاماً وعاماً للدرجة التي يجد مراقب الحسابات نفسه غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة ، ومن ثم غير قادر على أبداء رأي على القوائم المالية.

٣٩- يجب أبداء رأي عكسي عندما يكون تأثير الخلاف هاماً وعاماً لدرجة أن المراقب انتهي إلي أن التحفظ في التقرير غير كاف للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم تكامل القوائم المالية.

٤٠- عندما يبدي مراقب الحسابات رأياً آخر بخلاف الرأي غير المتحفظ ، يجب أن يتضمن التقرير جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح، وعليه كذلك أن يبرز قيم الآثار المحتملة على القوائم المالية متي كان ذلك ممكناً ، وتبين هذه المعلومات عادة في فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأي أو الامتناع عن إبداء

الرأي ، وقد تتضمن إشارة إلي مناقشة تفصيلية (إن وجدت) في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

الظروف التي قد ينتج عنها رأي آخر بخلاف الرأي غير المتحفظ قيد على نطاق عمل المراقب

٤١- قد يفرض أحياناً قيد على نطاق عمل المراقب بواسطة الشركة (مثلاً عندما تحدد شروط عملية المراجعة بمنع المراقب من القيام ببعض إجراءات المراجعة التي يرى ضرورتها) وعند وجود مثل هذا القيد في شروط عملية مراجعة جديدة ويعتقد المراقب أن هذا القيد قد يؤدي إلي امتناعه عن إبداء الرأي فإنه عادة لا يقبل مثل هذه المهمة.

٤٢- قد تفرض الظروف قيداً على النطاق (مثلاً عندما يكون تعيين المراقب قد تم في توقيت يجعله غير قادر على ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون).

وقد ينشأ القيد أيضاً عندما يرى المراقب أن السجلات المحاسبية للمنشأة غير كافية ، أو عندما يكون المراقب غير قادر على تنفيذ إجراء مراجعة معين يعتقد أنه إجراء مرغوب فيه ، وفي هذه الحالات ، يحاول المراقب تنفيذ إجراءات بديلة مناسبة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتأييد أبداء رأي غير متحفظ.

٤٣- عندما يوجد قيد على نطاق عمل المراقب يتطلب التعبير عن رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي ، يجب أن يبين تقرير المراقب هذا القيد ويشير إلي التسويات المحتملة في القوائم المالية التي كان من الممكن حدوثها إذا لم يوجد هذا القيد.

٤٤- وفيما يلي نماذج لهذا الأمور

قيد على نطاق عمل المراقب – رأي متحفظ

راجعنا ... (نفس العبارات في نموذج فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

فيما عدا ما سيتم مناقشته في الفقرة التالية ، فقد تمت مراجعتنا طبقا لـ..... (نفس العبارات في نموذج فقرة النطاق – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

لم نحضر الجرد الفعلي للمخزون في .... حيث إن تاريخ الجرد كان سابقاً على تاريخ تعييننا كمراقبين لحسابات الشركة ، ونظراً لطبيعة السجلات بالشركة ، لم نتمكن من القيام بأية إجراءات مراجعة بديلة للتحقيق من كميات المخزون.

وفيما عدا تأثير التسويات المحتملة والتي كان من الممكن تحديد ضرورتها إذا تمكنا من الاقتناع بالكميات الفعلية للمخزون ، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة .... (نفس العبارات في نموذج فقرة الرأي – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

قيد على نطاق عمل المراقب – الامتناع عن إبداء الرأي

تم تعييننا لمراجعة الميزانية المرفقة لشركة (أ ب جـ) في ٣١ ديسمبر ....، وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة (أحذف الجملة التي تبين مسئولية مراقب الحسابات).

(تعدل فقرة نطاق المراجعة حسب الأحوال).

(تضاف فقرة القيد على النطاق كالآتي):

لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي بالكامل وكذلك لم نتمكن من الحصول على مصادقات من المدينين بسبب القيود التي فرضت على عملنا بواسطة الشركة.

ونظراً لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة ، فإننا لا نستطيع إبداء رأي على القوائم المالية.

الخلاف مع الإدارة

٤٥- قد يختلف المراقب مع الإدارة حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها ، أو طرق تطبيقها ، أو مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية ، فإذا كانت مثل هذه الاختلافات هامة بالنسبة للقوائم المالية ، يجب على المراقب أن يبدى رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً.

٤٦- وفيما يلي نماذج لهذه الأمور:

الاختلافات حول السياسات المحاسبية – طرق محاسبية غير مناسبة – رأي متحفظ : راجعنا .... (نفس العبارات في فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨).

قمنا بالمراجعة طبقاً لـ .... (نفس العبارات في فقرة النطاق – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

كما هو مبين في الإيضاح رقم .... من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، لم يتم حساب إهلاك للأصول الثابتة في القوائم المالية ، وهذا الأمر في رأينا لا يتفق مع معايير المحاسبة المصرية وتبلغ قيمة الإهلاك عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر .... مبلغ .... جنيهاً ، وبالتالي يجب تخفيض الأصول الثابتة بمجمع إهلاك قدره .... جنيهاً ويجب تخفيض ربح العام بمبلغ ....جنيهاً والأرباح المرحلة بمبلغ .... جنيهاً.

فيما عدا تأثير ما ورد في الفقرة السابقة على القوائم المالية ، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بوضوح و .... (نفس العبارات في فقرة الرأي – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

الاختلاف حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير كاف –رأي متحفظ

راجعنا ....(نفس العبارات في فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

قمنا بالمراجعة طبقاً لـ..... (نفس العبارات في فقرة النطاق –الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

هناك رهن عقاري على الأصول الثابتة للشركة كضمان للقروض الممنوحة لها من بنك .... ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم .... الإفصاح عن هذه المعلومات.

فيما عدا إغفال المعلومات الواردة في الفقرة السابقة ، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بوضوح .... (نفس العبارات في فقرة النطاق – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

الاختلافات حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير كاف – رأي عكسي

راجعنا .... (نفس العبارات في فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

قمنا بالمراجعة طبقاً لـ... (نفس العبارات في فقرة النطاق – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

(فقرة أو فقرات تناقش الاختلاف).

ونظراً لجوهرية الأمور المبينة في الفقرة (أو الفقرات) السابقة ، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر .... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ولا تتفق مع القوانين واللوائح المصرية.

٨/٣ أسئلة وتطبيقات

أسئلة للمراجعة

١- أشرح مدى أهمية تقرير المراجع لمستخدمى القوائم المالية ؟

٢- ماهى الحالات الخمس التى يجب توافرها حتى يتم إصدار التقرير النظيف القياسى ؟

٣- أذكر أجزاء تقرير المراجعة النظيف وفسر مضمون كل جزء . قارن بين هذه الأجزاء والأجزاء الخاصة بالتقرير المتحفظ ؟

٤- ماهو الهدف من فقرة النطاق فى تقرير المراجع ؟ عرف المعلومات الأكثر أهمية التى يجب إدراجها في فقرة النطاق ؟

٥- ماهو الهدف من فقرة الرآى في تقرير المراجعة ؟ وضح المعلومات الأكثر الأهمية التى يجب إدراجها في فقرة الرآى ؟

٦- في ٢٨ فبراير٢٠٠٧ ، أستكمل المراجع العمل الميدانى لمراجعة القوائم المالية لشركة السلام عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ ، وتوصل المراجع لإقتناع بأن كافة الجوانب صحيحة عدا وجود تغيير في المبادئ المحاسبية من خلال تعديل طريقة تقويم المخزون من طريقة الوارد أو لا يصرف أولاً طريقة متوسط التكلفة ، وقام المراجع بإضافة فقرة تفسيرية عن الثبات فى تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وفى ٢٨ فبراير ٢٠٠٧ أستكمل المراجع الجوانب المتعلقة بالضرائب وقام بإعداد مسودة القوائم المالية ، وأصبح التقرير النهائى جاهزاً وتم إرفاقه بالقوائم المالية وتسليمه إلى العميل في ١٠ مارس ٢٠٠٧ ماهو التاريخ الملائم لتقرير المراجع ؟

٧- ماهو نوع الرآى الذى يتعين على المراجع إصداره عندما لاتتفق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، حيث يؤدى الإلتزام بهذه المبادئ إلى وجود تضليل بالقوائم المالية ؟

٨- فرق بين التقرير النظيف الذى يحتوى على فقرة تفسيرية والتقرير النظيف الذى يتم تعديل الصياغه فيه والتقرير المتحفظ أذكر مثالا لإستخدام الرآى النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة ؟

٩- وضح المقصود بالتقريرالذى يتضمن إستخدام عمل مراجع أخر.ما هى الآراء الثلاث المتاحة للمراجع الرئيسى ، ومتى يتم أستخدام كل منها ؟

١٠- قام العميل بإعداد القوائم المالية المتعلقة بالسنة الماضية مرة أخرى بعد تعديل طريقة تقويم المخزون من الوارد أخيراً يصرف اولاً إلى الوارد ولا يصرف أولاً . ما الذى يمكن أن يكتبه المراجع في تقريره فى هذه الحالة ؟

١١- أذكر الشروط الثلاثة التى تتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف ووضع مثالاً لكل شرط من هذه الشروط ؟

١٢- فرق بين كل من الرآى المتحفظ ، لرآى السلبى ، الأمتناع عن أبداء الرآى وأشرح الحالات التى يعد فيها كل نوع منها ملائماً ؟

١٣- عرف الأهمية النسبية كما يتم أستخدامها في تقرير المراجعة ، وماهى الشروط التى تؤثر في تحديد المراجع لمستوى الأهمية النسبية ؟

١٤- أشرح كيف تختلف الأهمية النسبية في حالتى عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وعدم الحياد ؟

١٥- كيف يختلف رآى المراجع في حالتى وجود قيود من العميل على نطاق المراجعة ووجود قيود على نطاق المراجعة بسبب الظروف التى تخروج

عن تحكم العميل ؟ وماهى الظروف التى تحمل فيها على نحو أكبر أن يصدر المراجع تقريراً يمتنع فيه عن أبداء الرآى ، أشرح ؟

١٦- فرق بين التقرير المتحفظ في الرآى فقط والتقرير المتحفظ في كل من النطاق والرآى ؟

١٧- عرف بدائل الرآى الثلاثة التى يمكن أن تكون ملائمة في حالة عدم أتفاق القوائم المالية للعميل مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وما هى الظروف التى تتلائم مع كل إختيار ؟

١٨- عندما يكشف المراجع أن هناك أكثر من شرط يتطلب منه الخروج عن أو التعديل في التقرير النظيف القياسى ، ما الذى يجب أن يتضمنه تقرير المراجع ؟

١٩- أفترض كونك أحد شركاء المراجعة في كل حالة من الحالات التالية:

١- قامت شركة السلام بأعداد القوائم المالية بإستثناء قائمة التدفقات النقدية وفسرت ذلك حيث أن مستخدمى القوائم المالية يجدون صعوبة في فهم هذه القائمة ويفضلون عدم وجودها .

٢- قامت منشأه المحاسبة التى تعمل فيها بمراجعة شركة الجوهرة لمدة ١٠ سنوات . ويوجد تدهور في الموقف المالى لهذه الشركة بالسنوات الثلاثة الأخيرة . وفى السنة الحالية ، إنخفضت نسبة التداول لأول مرة إلى أدنى من ٢,١ . وهذه النسبة تمثل متطلب الحد الأدنى المذكور فى إتفاقية رئيسية تم من خلالها الحصول على قرض وبالتالى قد تتحفظ بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار بالنسبة التالية .

٣- تم القيام بما نسبته ٢٠% تقريباً من المراجعة في شركة فرح تقريباً بواسطة منشأه أخرى للمحاسبة تم إختيارها بواسطتك ، وقمت بفحص أوراق

العمل الخاصة بها وفى رأيك قامت هذه المنشأه بالمراجعة على نحو ممتاز وبرغم ذلك فأنت لاترغب في تحمل المسئولية الكاملة عن هذا الجزء .

٤- لم يسمح لك المدير في شركة تلستار بمصادقة رصيد المدينين الذى يخص إثنان من العملاء الرئيسيين وتمثل قيمة المدينين جانباً هاماً من القوائم المالية في هذه الشركة ولم تقتنع بصحة رصيد المدينين من خلال تطبيق إجراءات بديلة .

٥- في الثلاثة شهور الأخيرة من السنة الحالية قررت شركة ميجاتون تغيير نشاطها والأتجاه إلى العمل في مجال التنقيب عن البترول وإدارة الشركة تعلم أن هذا العمل يمثل نشاطاً يتسم بالخطورة الشديدة ويمكن أن يؤثر على نجاح نشاط التكرير الذى يتم العمل فيه حالياً ولكن توجد إحتمالات للحصول على إيرادات كبيرة وخلال فترة قصيرة من العمل بنشاط التنقيب ، وإتضح وجود ثلاثة آبار جافة للبترول ولم يحدث النجاح وتم الأفصاح عن الحقائق بشكل كامل فى الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية .

٦- قام العميل الذى تقوم بإجراءات المراجعة لدية وهو شركة المهند بتغيير طريقة حساب الإهلاك من القسط الثابت إلى مجموع سنوات الأستخدام ولا يعد لذلك أثراً هاماً بالسنة الحالية ولكن يحتمل أن يكون الأثر كبيراً بالسنوات القادمة وقد تم الأفصاح عن هذه الحقائق بالكامل فى الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية .

المطلوب

القيام بكل مايلى في كل موقف :

أ-في كل موقف ، عرف الظروف التى تتطلب التعديل في أو الخروج عن التقرير النظيف القياسى .

ب- تحديد مستوى الأهمية النسبية [غير هام ، هام ، هام جداً] إذا لم تستطع تحديد مستوى الأهمية النسبية ، إذكر المعلومات الإضافية التى يجب توافرها حتى يمكنك إتخاذ مثل هذا القرار .

ج- بناء على إجابتك في الجزئين « أ » و « ب » حدد تقرير المراجعة الملائم من البدائل التالية [إذا لم تكن قد قررت مستوى الأهمية النسبية في الجزء « ب » حدد نوع التقرير الذى يتلائم مع كل مستوى من مستويات الأهمية النسبية] :

(١) نظيف – صياغة قياسية . (٢) نظيف – فقرة تفسيرية .

(٣) نظيف – صياغة معدلة . (٤) تقرير متحفظ فقط – ما عدا.

(٥) تقييد النطاق والرآى . (٦) الإمتناع عن إبداء الرآى .

(٧) سلبى .

٢٠- تعبر الفقرة التالية عن الفقرة الأولى في تقرير المراجعة لشركة عامة ، وتم تعديل هذه الفقرة لتتلائم مع معايير التقرير السارية حالياً

تقرير المراجع المحايد

إلى مجلس إدارة ومساهمى شركة السلام

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالى لشركة السلام المؤرخة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ ، ٢٠٠٦ والقوائم المواحدة المرتبطة بها : قائمة الدخل ، حق الملكية للمساهمين ، التدفقات النقدية المعدة عن ثلاثة سنوات تنتهى في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ وتقع مسئولية إعداد القوائم المالية على إدارة الشركة وتتمثل مسئوليتنا في إبداء الرآى في هذه القوائم بناء على عملية المراجعة ولم نقم بمراجعة القوائم المالية للشركات التالية (A) ، (B) ، (C) والمعدة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ ، ٢٠٠٦ والقوائم المرتبطة بها : قائمة الدخل ، حق ملكية

المسـاهمين ، والتـدفقات النقديـة لكل سـنة مـن السـنوات الثلاثـة المنتهيـة فـي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ وتظهر هذه القوائم القيم التاليـة : ٢٦,٢ مليون جنيـه للأصـوال فـى عـام ٢٠٠٦ ، ٢٦,٢ مليـون دولار فـي عـام ٢٠٠٦ ، صـافى الـدخل ٣,٩٢ مليون جنيه ، ٢,٤٣ مليون دولار ، ١,٦٨ مليـون دولار فـي الأعـوام ٢٠٠٧ ، ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٥ علـى الترتيـب ضـمن الإجماليـات الموحـدة ذات الصـلة بهـذه الحسـابات . وتـم مراجعـة هـذه الفـوائم بواسـطة مـراجعين أخـرين وقـدم هـؤلاء المـراجعين تقـارير المراجعـة إلينـا وتـم التوصـل إلـى رأينـا عـن القيم الـورادة بـالقوائم الماليـة للشـركات الـثلاث السـابق الإشـارة إليهـا بنـاء علـى تقريـر المراجعين الآخرين .

المطلوب

أ- هل يجب فـي هذه الحالـة إصـدار تقريـر نظيـف ، تقريـر الإمتنـاع عن إبداء الرآى ، أو تقرير سلبى ؟

بـإفتراض إنتهـاء إجـراءات المراجعـة فـي ٩ مـارس ٢٠٠٨ ، أكتـب فقـرة الرآى الخاصة بهذا التقرير .

٢١- فيما يلى تقرير المراجعة ، عدا فقرة الرآى ، الخاص بشركة السلام للإستثمارات

تقرير المراجع المحايد

إلى مجلس إدارة ومساهمى شركة السلام

قمنـا بـإجراء مراجعـة لقائمـة المركـز المـالى الموحـده لشـركة السـلام للأستثمارات وفروعها المختلفة المؤرخة في 20 يونيو٢٠٠٧ والقوائم الموحدة المرتبطة بها : قائمة الدخل ، حق الملكيـة للمساهمين ، التدفقات النقديـة المعدة عن السنة المالية المنتهية فى هذا التاريخ، والجداول المرفقة فى الملحق . وتقع

مسئولية إعداد القوائم المالية على عاتق إدارة الشركة وتتمثل مسئوليتنا في إبداء الرآى في هذه القوائم فى ضوء عملية المراجعة التى قمنا بها .

ويوجد بالشركة عيوب جوهرية في الرقابة الداخلية مما أدى إلى عدم وجود سجلات تفصيلية وبيانات محددة داعمة لها . وبالتالى لم تتح لنا الفرصه لمراجعة هذه البيانات والسجلات وهكذا ، لم نتمكن من الحصول على أدلة كافية للتوصل لرآى عن القوائم المالية المرفقة ، وأيضاً لم نتمكن من التوصل إلى رآى عن مدى عدالة رصيد المخزون الذى بلغ ٦٧٠٤٩٠ جنيه في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ والذى تم تقويمه بالتكلفه أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل وما إذا كان مبلغ الإيراد المستحق ٩٠٢٦٠ جنيه للإشتراكات يمثل تقديراً صحيحاً للإلتزامات كماهو مبين في الإيضاحين رقم ١٠ ، ١٥ على الترتيب.

المطلوب

أكتب رآى المراجع لأستكمال التقرير . وحدد أين يجب كتابة الرآى فى هذا التقرير .

٢٢- يعمل حازم حسن محاسباً قانونياً ، وقد أنتهى من فحص القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر٢٠٠٦ لإحدى شركات التضامن ، وقد تم أعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها متضمنه كافة الملاحظات التى تشير إلى قضية مرفوعه ضد الشركة بالمطالبه بتعويض كبير ، حيث يزعم فيه الخصم بأن الشركة قد أنتهكت براءة أختراع معينة

هذا ولم يكن فى الاستطاعة ، عند الأنتهاء من مهمة المراجعة ، تحديد مقدار الخسائر – أن وجدت التى قد تنجم عن هذه القضية ، فضلاً عن أنه لم تنشر قوائم مالية لهذه الشركة في الأعوام السابقة .

المطلوب

أعـداد تقريـر المراجـع – علـى ضـوء المعلومـات المعطـاه – متضـمناً الإفصاح المناسب عن الحقائق الجوهرية .

٢٣- أشرح مدى أهمية تقرير المراجع لمستخدمى القوائم المالية ؟

٢٤- مـاهى الحـالات الخمـس التـى يجـب توافرهـا حتـى يـتم إصـدار التقريـر النظيف القياسى ؟

٢٥- أذكر أجزاء تقرير المراجعة النظيف وفسر مضمون كل جزء . قارن بين هذه الأجزاء والأجزاء الخاصة بالتقرير المتحفظ ؟

٢٦- مـاهو الهدف من فقرة النطـاق فـى تقريـر المراجـع ؟ عـرف المعلومـات الأكثر أهمية التى يجب إدراجها في فقرة النطاق ؟

٢٧- مـاهو الهدف من فقرة الـرآى فـي تقريـر المراجعـة ؟ وضـح المعلومـات الأكثر الأهمية التى يجب إدراجها في فقرة الرآى ؟

٢٨- ماهو نوع الرآى الذى يتعين على المراجع إصداره عندما لاتتفق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، حيث يؤدى الإلتزام بهذه المبـادئ إلـى وجود تضليل بالقوائم المالية ؟

٢٩- فرق بين التقرير غير المتحفظ الذى يحتوى على فقرة تفسيرية والتقرير النظيف الذى يتم تعديل الصياغه فيه والتقرير المتحفظ . أذكر مثـالا لإستخدام الـرآى غير المتحفظ مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة ؟

٣٠- وضح المقصود بالتقريرالذى يتضمن إستخدام عمل مراجـع أخر.مـا هـى الآراء الثلاث المتاحة للمراجع الرئيسى ، ومتى يتم أستخدام كل منها ؟

٣١- قام العميل بإعداد القوائم المالية المتعلقة بالسنة الماضية مرة أخرى بعد تعديل طريقة تقويم المخزون من الوارد أخيراً يصرف اولاً إلى الوارد ولا يصرف أولاً . ما الذى يمكن أن يكتبه المراجع في تقريره فى هذه الحالة ؟

٣٢- فرق بين التغيرات التى تؤثر في الثبات وتلك التى تؤثر في القابلية للمقارنة مع عدم تأثيرها فى الثبات . وضح مثالاً لكل منها.

٣٣- أذكر الشروط الثلاثة التى تتطلب الخروج عن شكل التقرير النظيف ووضع مثالاً لكل شرط من هذه الشروط ؟

٣٤- فرق بين كل من الرآى المتحفظ ، لرآى السلبى ، الأمتناع عن أبداء الرآى وأشرح الحالات التى يعد فيها كل نوع منها ملائماً ؟

٣٥- عرف الأهمية النسبية كما يتم أستخدامها في تقرير المراجعة ، وماهى الشروط التى تؤثر في تحديد المراجع لمستوى الأهمية النسبية ؟

٣٦- أشرح كيف تختلف الأهمية النسبية في حالتى عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وعدم الحياد ؟

٣٧- كيف يختلف رآى المراجع في حالتى وجود قيود من العميل على نطاق المراجعة ووجود قيود على نطاق المراجعة بسبب الظروف التى تخروج عن تحكم العميل ؟ وماهى الظروف التى تحمل فيها على نحو أكبر أن يصدر المراجع تقريراً يمتنع فيه عن أبداء الرآى ، أشرح ؟

٣٨- فرق بين التقرير المتحفظ في الرآى فقط والتقرير المتحفظ في كل من النطاق والرآى ؟

٣٩- عرف بدائل الرآى الثلاثة التى يمكن أن تكون ملائمة في حالة عدم أتفاق القوائم المالية للعميل مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وما هى الظروف التى تتلائم مع كل إختيار ؟

٤٠- عندما يكشف المراجع أن هناك أكثر من شرط يتطلب منه الخروج عن أو التعديل في التقرير النظيف المعيارى ، ما الذى يجب أن يتضمنه تقرير المراجع؟

أسئلة الإختيار المتعدد

١- تتعلق الأسئلة التالية بتقرير المراجعة النظيف أختر الإجابة الأفضل.

١- تقرير المراجع النظيف

a) يتضمن فقط ما يشير إلى أن كافة العناصر التى تم الأفصاح عنها بالقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها قد تم عرضها ولا يوجد ما يقلل من كفاية هذا الأفصاح .

b) يتضمن ما يشير إلى أن هناك إفصاح ملائم في القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها .

c) يذكر فيه صراحة أنه قد تم الإفصاح عن نحو كاف بالقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها .

d) يذكر فيه صراحة أن كافة العناصر ذات الأهمية النسبية قد تم الإفصاح عنها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٢- يتمثل تاريخ أبداء المراجع لرأيه في القوائم المالية للعميل في :

a. تاريخ أقفال العميل للدفاتر .

b. تاريخ تسلم خطاب التعاقد من العميل .

c. تاريخ إستكمال كافة إجراءات المراجعة الهامة .

d. تاريخ تسليم التقرير للعميل .

٣- إذا قرر المراجع الرئيسى الإشارة في تقريره إلى إشتراك مراجع أخر ، يجب عليه أن يفصح عن :

a. أسم المراجع الأخر .

b. طبيعة إستعلامه عن الوضع المهنى للمراجع الآخر ومدى فحصه لعمل المراجع الأخر .

c. الجزء الذى قام المراجع الاخر بمراجعته من القوائم المالية .

d. الأسباب التى دعته إلى تحمل المسئولية عن عمل المراجع الاخر .

٤- يقوم المحاسب القانونى بإصدار تقرير سلبى إذا :

a. تم تقييد نطاق المراجعة بواسطة العميل .

b. كان هناك إستثناءات على أكبر قدر من الأهمية النسبية على نحو لا يبرر ذكر ذكر عبارة « فيما عدا » .

c. عدم أداء المراجع لإجراءات المراجعة الكافية حتى يتوصل إلى رآى عن القوائم المالية كوحدة .

d. وجود قدر كبير من عدم التأكد يتعلق بمستقبل الشركة .

٥- سيذكر المراجع في تقريره عبارة « ما عدا » إذا :

a. رفض العميل إمداد المراجع بالعجز المحتمل في ضريبة الدخل الذى يتسم بالأهمية النسبية الشديدة .

b. وجود درجة مرتفعة من عدم التأكد بخصوص مستقبل شركة العميل .

c. عدم أداء المراجع لإجراءات المراجعة الكافية للتوصل لرآى بشأن التطبيق الثابت لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

d. توصل المراجع إلى رأيه جزئياً بناء على ما قام به مراجع أخر .

٦- في ظل أى من الحالات التالية يجب على المراجع إصدار تقرير متحفظ :

a. القوائم المالية تتضمن خروجاً عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على نحو يتسم بالأهمية النسبية .

b. قرار المراجع الرئيسى بالإعتماد على تقرير مراجع قام بمراجعة أحد الفروع .

c. وجود تغير جوهرى في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الفترات المحاسبية .

d. وجود قدر كبير من عدم التأكد يؤثر في القوائم المالية .

٧- تقرير المراجع غير المتحفظ

a. يتضمن فقط ما يشير إلى أن كافة العناصر التى تم الأفصاح عنها بالقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها قد تم عرضها ولا يوجد ما يقلل من كفاية هذا الأفصاح .

b. يتضمن ما يشير إلى أن هناك إفصاح ملائم في القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها .

c. يذكر فيه صراحة أنه قد تم الإفصاح عن نحو كاف بالقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها .

d. يذكر فيه صراحة أن كافة العناصر ذات الأهمية النسبية قد تم الإفصاح عنها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٨- يتمثل تاريخ أبداء المراجع لرأيه في القوائم المالية للعميل في :

a) تاريخ أقفال العميل للدفاتر .

b) تاريخ تسلم خطاب التعاقد من العميل .

c) تاريخ إستكمال كافة إجراءات المراجعة الهامة .

d) تاريخ تسليم التقرير للعميل .

٩- إذا قرر المراجع الرئيسى الإشارة في تقريره إلى إشتراك مراجع أخر ، يجب عليه أن يفصح عن :

(a) أسم المراجع الأخر .

(b) طبيعة إستعلامه عن الوضع المهنى للمراجع الآخر ومدى فحصه لعمل المراجع الأخر .

(c) الجزء الذى قام المراجع الاخر بمراجعته من القوائم المالية .

(d) الأسباب التى دعته إلى تحمل المسئولية عن عمل المراجع الاخر .

١٠- يقوم المحاسب القانونى بإصدار تقرير سلبى إذا :

a. تم تقييد نطاق المراجعة بواسطة العميل .

b. كان هناك إستثناءات على أكبر قدر من الأهمية النسبية على نحو لا يبرر ذكر ذكر عبارة « فيما عدا » .

c. عدم أداء المراجع لإجراءات المراجعة الكافية حتى يتوصل إلى رآى عن القوائم المالية كوحدة .

d. وجود قد كبير من عدم التأكد يتعلق بمستقبل الشركة .

١١- سيذكر المراجع في تقريره عبارة « ما عدا » إذا :

a. رفض العميل إمداد المراجع بالعجز المحتمل في ضريبة الدخل الذى يتسم بالأهمية النسبية الشديدة .

b. وجود درجة مرتفعة من عدم التأكد بخصوص مستقبل شركة العميل .

c. عدم أداء المراجع لإجراءات المراجعة الكافية للتوصل لرآى بشأن التطبيق الثابت لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

d. توصل المراجع إلى رأيه جزئياً بناء على ما قام به مراجع أخر .

١٢- في ظل أى من الحالات التالية يجب على المراجع إصدار تقرير متحفظ :

a. القوائم المالية تتضمن خروجاً عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على نحو يتسم بالأهمية النسبية .

b. قرار المراجع الرئيسى بالإعتماد على تقرير مراجع قام بمراجعة أحد الفروع .

c. وجود تغير جوهرى في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الفترات المحاسبية .

d. وجود قدر كبير من عدم التأكد يؤثر في القوائم المالية .

١٣- طبقاً للمعيار الرابع من معايير أعداد التقرير ، فأن أفضل وصف لمصطلح القوائم المالية كوحدة – واحدة هو :

a. أنه يطبق سواء على مجموعة متكاملة من القوائم المالية أو لكل قائمة مالية على حدة .

b. أنه يطبق فقط مجموعة متكاملة من القوائم المالية .

c. أنه يطبق على كل عنصر بكل قائمة مالية .

d. أنه يطبق على كل عنصر من العناصر الجوهرية بكل قائمة مالية .

١٤- عند تقديم قوائم مالية مقارنه ، فأن مصطلح «القوائم المالية كوحدة واحدة» في المعيار الرابع من معايير أعداد التقارير يطبق على :

a. القوائم المالية عن الفترات المقارنه فضلاً عن فترة سابقة واحدة .

b. القوائم المالية عن الفترة الجارية فقط .

c. القوائم المالية عن الفترة الجارية وكذلك كافة الفترات السابقة المعروض بياناتها بهد المقارنه .

d. القوائم المالية عن الفترة الجارية والفترة السابقة لها مباشرة فقط .

١٥- يتضمن تقرير المراجعة المعتاد – بصفه عامة – فقرتين هما فقرة النطاق ، فقرة إبداء الرآى . كيف يشير المراجع في هذا التقرير إلى كل من

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) ومعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) ؟

a. المبادئ المحاسبية المتعارف عليها(**GAAP**) فى فقرة النطاق ، بينما معايير المراجعة المتعارف عليها (**GAAS**) فى فقرة إبداء الرآى .

b. معايير المراجعة المتعارف عليها (**GAAS**) فى فقرة النطاق ، بينما معايير المحاسبة المتعارف عليها (**GAAP**) فى فقرة إبداء الرآى .

c. معايير المراجعة المتعارف عليها (**GAAS**) فى كلاً الفقرتين ، بينما معايير المحاسبة المتعارف عليها (**GAAP**) فى فقرة إبداء الرآى .

d. معايير المحاسبة المتعارف عليها (**GAAP**) فى الفقرتين ، معايير المراجعة المتعارف عليها (**GAAS**) فى فقرة إبداء الرآى .

١٦- في حالة تقديم القوائم المالية المراجعة الخاصة بالعام السابق مع تلك القوائم التى تخص العام الحالى ، فأن تقرير المراجع المستمر للشركة يجب أن يغطى :

a. كلا العامين .

b. العام الحالى فقط .

c. العام الحالى فقط مع ضرورة تقديم تقرير السابق.

d. العام الحالى فقط مع ضرورة الأشارة إلى تقرير العام السابق .

١٧- عندما يقدم المراجع تقرير المراجعة ومرفقاته للعميل متضمناً القوائم المالية المراجعة ، فأن المراجع في هذه الحالة يتحمل مسئولية التقرير عن :

a. القوائم المالية الأساسية فقط التى تضمنتها النشرة .

b. القوائم المالية الأساسية فضلاً عن تلك المعلومات الأضافية فقط التى يتطلب الأمر عرضها وفقاً لشروط مجلس معايير المحاسبة المالية .

c. كافة المعلومات التنتتضمنها .

d. ذلك الجزء الذى تم مراجعته فقط من النشرة .

١٨- أى الجهات التالية تعتبر غير مناسبة لكى يوجه إليها تقرير المراجع ؟

a. الشركة التى تم فحص قوائمها المالية .

b. طرف ثالث حتى لو كان عميلاً للمراجع وأسند له مهمة الفحص لشركة أخرى غير عميله .

c. رئيس مجلس إدارة الشركة التى تم فحص قوائمها المالية .

d. مساهمى الشركة التى تم فحص قوائمها المالية .

١٩- قد يوجه تقرير المراجع إلى الشركة التى تم فحص قوائمها المالية أو إلى:

a. مدير عام الشركة .

b. رئيس مجلس إدارة الشركة .

c. أعضاء مجلس إدارة الشركة .

d. المدير المالى للشركة .

٢٠- قبل إعادة إصدار التقرير الذى صدر بشأن القوائم المالية للفترة السابقة ، يجب على المراجع السابق :

a. الاطلاع على أوراق المراجعة للمراجع الحالى .

b. فحص العمليات أو الاحداث الهامة منذ تاريخ الأصدار السابق .

c. الحصول على خطاب إقرار موقع من العميل .

d. الحصول على خطاب إقرار من المراجع الحالى .

٢١- فحص حازم حسن القوائم المالية للشركة في العام الحالي ، بينما فحصها أشرف عبد الغنى في العام السابق ، ونظراً لأن القوا ئم المالية للعام السابق سوف تقدم لأغراض المقارنه دون تقرير أشرف عبد الغنى فأن تقرير حازم حسن يجب :

a. أن يذكر فيه بأن القوائم المالية للعام السابق قد فحصت بواسطة مراجع آخر .

b. أن يذكر فيه بأن القوائم المالية للعام السابق قد فحصت بواسطة «أشرف».

c. ألا يشير إلى فحص العام السابق .

d. ألا يشير إلى تقرير «أشرف» فقط إذا كان الرآى يختلف عن الرآى غير المتحفظ .

٢٢- قام المراجع السابق – بعد عمل كافة الإجراءات اللازمة – بأعادة إصدار تقرير الفترة السابقة للقوائم المالية بناء على طلب العميل دون تعديل في الصيغة الأصلية فى هذه الحالة يجب على المراجع السابق :

a. شطب تاريخ التقرير .

b. وضع تاريخين على التقرير .

c. أستخدام تاريخ إعادة الأصدار .

d. أستخدام تاريخ التقرير السابق .

٢٣- إذا كان تقرير المراجع عن عام ٢٠٠٦ غير متحفظاً ، فإذا يمكن أن يفعله المراجع الحالى بشأن إبداء الرآى عن القوائم المالية لعام ٢٠٠٧ فيما يتعلق بأصداره أول الفترة ؟

a. يمكنه الاطلاع على أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع السابق بهدف تخفيض أختبارات المراجعة المتعلقة بأرصدة أول المدة .

b. يجب تطبيق إجراءات المراجعة المناسبة على أرصدة أول المدة ليحصل على قناعة كافية بصحتها.

c. يمكنه الاعتماد على القوائم المالية للعام السابق نظراً لأنه قد صدر بشأنها رآى غير متحفظ مع ضرورة أن يشير المراجع الحالى فى تقريره إلى تقرير المراجع السابق .

d. يمكنه الاعتماد على القوائم المالية للعام السابق نظراً لأنه قد صدر بشأنها رأي غير متحفظ مع الإشارة في فقرة الإيضاح بتقريره إلى تقرير المراجعة الخاص بالمراجع السابق.

٢٤- عند عرض القوائم المالية المقارنة، فإن المراجع الحالي يجب أن يعطي تقريرا عن القوائم المالية للعام السابق إذا:

a. فحص المراجع الحالي قوائم العام السابق.

b. طلب العميل من المراجع الحالي الاطلاع على القوائم المالية للعام السابق والتقرير عنها.

c. امتنع المرجع السابق عن إبداء الرأي في القوائم المالية للعام السباق.

d. كانت القوائم المالية للعام السابق غير مراجعة.

٢٥- قام حازم حسن بفحص القوائم الموحدة لإحدى الشركات وكان أشرف عبد الغني قد فحص القوائم المالية لفرعها الوحيد والتي تعتبر ذات أهمية نسبة كبيرة بالنسبة لمجموع ما فحصه حازم حسن . ومن المناسب أن يقوم حازم حسن بدور المراجع الرئيسي للشركة إلا أنه ليس من المناسب له أن يراجع عمل أشرف عبد الغني بافتراض أن أشرف عبد الغني أبدى رأيا غير متحفظ، فمن المتوقع حازم حسن .

a. يرفض إبداء الرأي عن القوائم المالية الموحدة.

b. يبدي رأيا غير متحفظ على القوائم المالية الموحدة مع عدم الإشارة على عمل أشرف عبد الغني.

c. يبدي رأيا غير متحفظ على القوائم المالية الموحدة مع الإشارة إلى عمل أشرف عبد الغني.

d. يستخدم مصطلح التحفظ "باستثناء" عند إبداء الرأي على القوائم المالية الموحدة مع الإشارة إلى عمل أشرف عبد الغني.

٢٦- إذا كان المراجع الرئيسي مقتنعا تماما بالسمعة المهنية واستقلالية المراجع الأخر الذي يتولى مراجعة فرع الشركة إلا أنه يرغب في الإشارة إلى تقسيم المسئولية هنا يجب على المراجع الرئيسي:

a. تعديل فقرة النطاق بالتقرير.

b. تعديل كل من فقرة النطاق وفقرة إبداء الرأي بالتقرير.

c. تعديل فقرة الإيضاح بالتقرير.

d. تعديل فقرة إبداء الرأي بالتقرير.

٢٧- يقوم حازم بور المراجع الرئيسي في مراجعة القوائم المالية الموحدة لعميل ما يرغب في الاستعانة بمراجع قانوني آخر لفحص القوائم المالية لفرع الشركة ولكنه لا يرغب في تقيم تقرير المراجعة الخاص بهذا المراجع الآخر ولا توجد استثناءات عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في كلا التقريرين في ظل هذه الظروف . فإن فقرة إبداء الرأي عن القوائم المالية الموحدة بتقرير حازم حسن للمراجعة يجب أن تتضمن:

a. رأيا غير متحفظ.

b. مصطلح التحفظ آخذا في الاعتبار.

c. مصطلح التحفظ باستثناء.

d. رأيا سلبيا.

٢٨- عندما يقرر المراجع الرئيسي الإشارة إلى فحص مراجع آخر فإن التقرير الرئيسي للمراجعة يجب أن يشير بوضوح إلى:

a. تحفظ المراجع الرئيسي على صدق وعدالة القوائم المالية كوحده واحدة آخذا في الاعتبار أعمال وتقرير المراجع الآخر.

b. الإجراءات التي قام بها المراجع الأخر وعلاقتها بالفحص.

c. مسئولية كل منهما عن ذلك الجزء من القوائم المالية الذي يقوم بفحصه.

d. الإجراءات التي قام بها المراجع الرئيسي للحصول على تأكيد معقول عن فحص المراجع الآخر.

٢٩- يقوم المحاسب القانوني " حازم حسن " بفحص القوائم المالية الوحدة لاحدي الشركات القابضة ، بينما قام المراجع القانوني "أحمد شوقي" بفحص القوائم المالية والتقرير عنها للشركة التابعة والمملوكة لها بالكامل . في هذه الحالة يكون أهتمام " حازم حسن " في المقام الأول :

a. بأمكانية قيامة بدور المراجع الرئيسي والتقرير عن القوائم المالية الموحدة .

b. بامكانية الاشارة إلي أعمال " أحمد شوقي " في تقرير "حازم حسن" بشأن فحص القوائم المالية للشركة التابعة .

c. بأهمية الاطلاع علي أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع "أحمد شوقي" بشأن فحص القوائم المالية للشركة التابعة .

d. بضرورة التخلي عن المهمة نظراً لأن الرأي الذي يمكن أن يقدمة عن القوائم المالية الموحدة رأياً متحفظاً .

٣٠- فيما يتعلق بالمراجع الرئيسي والمرجع الاخر ، إذا كان رأي الأخير متحفظاً ولكنة ليس جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية كوحدة فان المراجع الرئيسي :

a. يجب أن يتحفظ في رايه .

b. يجب أن يشير إلي الرأي المتحفظ للمراجع الأخر ويذكر أنه ليس جوهرياً علي القوائم المالية كوحدة واحدة .

c. ليس في حاجة إلي الاشارة بالتحفظ بالتقرير ولكنة يجب أن يفصح – في ملحوظة مرفقة بالقوائم المالية – عن ذلك التحفظ واثره علي المركز المالي ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي .

d. ليس في حاجه إلي أن يشير في تقريره عن هذا التحفظ .

٣١- يقوم المراجع الرئيسي لاحدي الشركات بالتقرير عن القوائم المالية الموحدة لها ، بينما يقوم مراجع آخر بمراجعة فرعها الرئيسي الاجراءات التالية لا يعتبر ضرورياً إذا رغب المراجع الرئيسي أن يشير في تقريره إلي تقرير المراجع الآخر ؟

a. الحصول علي إقرار من المراجع الأخر بشأن استقلاليته .

b. الاتصال بالمراجع الأخر والتأكد عليه بأن القوائم المالية لهذا الفرع سوف تتضمنها القوائم المالية الموحدة للشركة .

c. الاتصال بالمراجع الأخر والتأكيد عليه بأنه سيتم فحص تلك الأمور التي تؤثر علي عملية الاستبعادات بشأن العمليات المتداخلة .

d. زيارة المراجع الأخر ومناقشتة حول إجراءات المراجع الواجب اتباعها ونتائجها .

٣٢- أياً من الآتي يعتبر أقل أهمية عندما يقرر المراجع ما إذا كان يعتبر نفسة المراجع الرئيسي للقوائم المالية الموحدة واستخدام أعمال وتقارير مراجيعن آخرين .

a. الأهمية النسبية لذلك الجزء من التقارير المالية التي قام بفحصها بالمقارنة بالأهمية النسبية لباقي أجزاء التقارير التي راجعها المراجعون الآخرون المشاركون .

b. الأهمية النسبية لأجزاء التقارير التي يراجعها بالنسبة للتقارير المالية الشاملة للشركة ككل .

c. مقدار ما فحصة من القوائم المالية للشركة الأم .

d. مقدار إلمامه ومعرفتة بالقوائم المالية ككل .

٣٣- عند عدم الالتزام بالمباديء المحاسبية المتعارف عليها ، يجب أن يقرر المراجع أن تكون صيغة إبداء الرأي ما بين :

a. الرأي السلبي وصيغة " آخذ في الاعتبار " .

b. الرأي السلبي وصيغتة " باستثناء " .

c. الرأي السلبي والامتناع عن الرأي .

d. الامتناع عن الرأي وصيغتة " آخذاً في الأعتبار " .

٣٤- إذا كانت الظروف تقتضي من الشركة أن تصدر قائمة للتغيرات في المركز المالي ضمن القوائم المالية المراجعة ، إلا أنها رفضت تقديم مثل هذه القائمة . في مثل هذه الحالة ، يجب علي المراجع القانوني :

a. الامتناع عن إبداء الرأي .

b. إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي مع النص في فقرة الايضاح بالتقرير علي أنها من إعداد المراجع .

c. إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي والافصاح في ملحوظة مرفقة بأنها من اعداد المراجع .

d. التحفظ في الرأي بأستخدام صيغة التحفظ " باستثناء" مع النص في فقرة الايضاح بالتقرير علي أن هذه القائمة قد أغفلت .

٣٥- فيما يتعلق بمبدأ استمرار الوحدة المحاسبية . عندما يعتقد المراجع أن العميل قد لا يستمر في نشاطة ، فيجب علي المراجع أن يصدر :

a. رأياً متحفظاً باستخدام صيغة " آخذاً في الاعتبار "

b. رأياً غير متحفظ مع الشرح في فقرة الايضاح .

c. رأياً متحفظاً باستخدام صيغة " باستثناء " .

d. رأياً سلبياً .

٣٦- إذا أعتقد المراجع بأهمية الافصاح عن عنصر ما أغفل عرضه في القوئم المالية تحت الفحص ، هنا يجب أن يقرر المراجع ما بين :

a. الرأي المتحفظ أو الرأي السلبي .

b. الامتناع عن الرأي أو التحفظ في الرأي .

c. الرأي السلبي أو الامتناع عن الرأي .

d. الرأي غير المتحفظ أو الرأي المتحفظ .

٣٧- إذا كان رأي المراجع متحفظاً فيجب أن يفصح عن كافة الأسباب الرئيسية لذلك فيما عدا :

a. ملحوظة مرفقة بالقوائم المالية تفصح عن أسباب التحفظ .

b. قيود علي نطاق المراجعة .

c. عدم كفاية أدلة الاثبات .

d. التغيرات في مبدأ محاسبي معين .

٣٨- من ضمن القيود علي نطاق المراجعة

a. عدم توفر أدلة الاثبات الكافية .

b. قصر مهمة المراجع علي التقرير عن قائمة مالية واحدة فقط .

c. فحص القوائم المالية الموحدة بواسطة مراجع آخر خلاف المراجع الذي يتولي فحص القوائم المالية للفرع .

d. بدء مهمة المراجعة بعد تاريخ نهاية السنة المالية .

٣٩- أي من الظروف التالية تتطلب من المراجع أن يصدر تقريراً متحفظاً مع فقرة إيضاح منفصلة :

a. أداء الاجراءات البديلة بخصوص حسابات المدينين نظراً لأن قيود نطاق المراجعة تحول دون أداء الاجراءات العادية .

b. تعكس القوائم المالية آثار التغير في المباديء المحاسبية من فترة لأخري .

c. ملحوظة معينة بالقوائم المالية تفصح عن طريقة محاسبية اتبعتها الشركة وتعتبر خروجاً عن المباديء المحاسبية المتعارف عليها .

d. قيام مراجع آخر بفحص القوائم المالية لأحد الفروع الهامة للشركة مع الاشارة إلي تقرير ذلك المراجع في تقرير المراجع الرئيسي .

٤٠- أي الظروف التالية يمكن فيها للمراجع أن يصدر راياً غير متحفظ حتي في ظل الاخلال بالمباديء المحاسبية المتعارف عليها ؟

a. صدور تشريع جديد .

b. الأهمية النسبية لمخالفة المباديء المحاسبية المتعارف عليها .

c. شدة المنافسة في نشاط الأعمال .

٤١- عند التحفظ في الرأي بسبب مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الأهمية النسبية تعتبر عاملا هاما في الاختيار ما بين:

a. الرأي المتحفظ بصيغة "باستثناء" والرأي السلبي.

b. الرأي المتحفظ بصيغة "باستثناء" والرأي المتحفظ بصيغة "آخذا في الاعتبار".

c. الرأي السلبي والامتناع عن الرأي.

d. الرأي المتحفظ بصيغة "آخذا في الاعتبار" والامتناع عن الرأي.

٤٢- عندما تكون القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهرية بسبب دخل العميل فيجب على المراجع بصفة عامة أن:

a. يصدر تقريرا متحفظا مستخدما مصطلح "باستثناء".

b. يمتنع عن الرأي.

c. يصدر رأيا سلبيا.

d. يصدر تقريرا متحفظا مستخدما مصطلح "آخذا في الاعتبار" .

٤٣- إذا كان التقرير السنوي لشركة تتداول أسهمها في الأسواق المالية يتضمن القوائم المالية للعام السابق (المؤشر عليها بوضوح بأنها غير مراجعة) في شكل مقارن مع القوائم المالية المراجعة للعام الحالي فيجب على المراجع:

a. أن يبدي رأيا عن القوائم المالية المراجعة مع وجود فقرة مستقلة بتقرير يحدد فيها مدى مسئوليته عن القوائم المالية للفترات السابقة.

b. الامتناع عن إبداء الرأي بالنسبة للقوائم المالية غير المراجعة، وتعديا صيغة الثبات وإبداء رأيا في القوائم المالية للعام الحالي.

c. أن ينص في تقريره على أن القوائم المالية غير المراجعة تم تقديمها فقط لأغراض المقارنة مع إبداء الرأي فقط بالنسبة للقوائم المالية للعام الحالي.

d. أن يبدي رأيا عن القوائم المالية المراجعة وينص في تقريره عما إذا كانت القوائم المالية غير المراجعة قد تم الإطلاع عليها.

٤٤- أي صيغ الثبات التالية يجب أن يتضمنها التقرير المعتاد لمراجع المستمر بالنسبة للقوائم المالية المقارنة

a. وفقا للمبادئ الحاسبية التعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت.

b. وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على أساس يتسق مع تلك المطبقة في العام الماضي.

c. وفقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت بما يتفق مع ما هو مطبق على القوائم الفترية المؤقتة.

d. وفقا للمبادئ المحاسبية التعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت يتفق مع تلك المطبقة في الأعوام السابقة التي روجعت.

٤٥- لا داعي للمراجع أن يذكر في تقريره صيغة الثبات:

a. إذا كان العميل يملك شركة أخرى ذات مصالح مشتركة.

b. إذا كان المراجع بصدد إصدار رأي سلبي.

c. عندما يتم عمل تقرير مراجعة عن قوائم العميل لأول مرة.

d. عند إصدار قوائم مالية مقارنة.

٤٦- إذا لم يكن للتغيرات المحاسبة التي أجراها العميل أثرا جوهريا على القوائم المالية للفترة تحت المراجعة بل يتوقع أن يكون أثرها جوهريا على قوائم الأعوام القادمة وقد تم الإفصاح عن تلك الآثار في الملاحظات المرفقة بالتقرير المالي في هذه الحالة يجب على المراجع:

a. إبداء رأيا غيرمتحفظ.

b. إبداء رأيا متحفظا نتيجة الاستثناء من الثبات.

c. إبداء رأيا متحفظا مع صيغة التحفظ "آخذا في الاعتبار"

d. إبداء رأيا متحفظا مع صيغة التحفظ "باستثناء".

٤٧- إذا كان هناك تغيرا ذو أثر جوهري على المقارنات بين القوائم المالية، فعادة ما يشير المراجع إلى ذلك في تقريره عن قائمة التغيرات في المركز المالي وذلك إذا كان هذا التغير راجع إلى:

a. شكل وطرقة عرض هذه القائمة.

b. التغير في المصطلحات المحاسبية.

c. لتغير في مفهوم الأموال وذلك في التحول من النقدية إلى رأي المال العامل.

d. التغير في مكونات رأس المال العامل،

٤٨- لا يطبق معيار الثبات بالنسبة للتغير المحاسبي الناتج من:

a. التغير في مبدأ محاسبي غير متعارف عليه.

b. التغير في التقديرات المحاسبية.

c. التغير في الوحدة المحاسبية التي يخصها تقرير المراجعة.

d. التغير في مبدأ محاسبي مرتبط بتغير التقديرات المحاسبية.

٤٩- إذا اختلف المراجع القانوني للقوائم المالية للعام الحالي عن المراجع الذي فحصها في العام السابق فيجب:

a. التقريرعن القوائم المالية للعام الجاري دون الإشارة إلى موضوع الثبات.

b. التركيز على معيار الثبات فيما يتعلق بالقوائم عن السنة السابقة والسنة الحالية.

c. تعديل الإجراءات بما يتلائم مع هذه الظروف للحصول على تأكيد معقول بثبات المبادئ المستخدمة ما بين العام السابق العام الحالي.

d. الاعتماد على تقرير مراجعي العام السابق إذا لم يكن بهذا التقرير تحفظا بخصوص الثبات.

٥٠- في أي الحالات التالية يكون تقرير المراجع متحفظا بسبب عدم الثبات؟

a. تعديل طريقة الرصيد المتناقص في الاستهلاك بالنسبة للأصول المشتراة جديدة.

b. تعديل تقديرات العمر الإنتاجي وقيم النقابة للأصول القابلة للاستهلاك.

c. تصحيح أخطاء حسابية عند احتساب قيمة مخزون نهاية العام بطريقة الوارد أخيرا – صادر أولا.

d. زيادة نسبة الديون المشكوك في تحصيلها عن العام السابق.

٥١- إذا حدث تغير في مبدأ محاسبي للعام الحالي، فيجب إعادة عرض القوائم المالية للأعوام السابقة بأثر رجعي ولك لاستيفاء قابليتها للمقارنة باستثناء التغير من:

a. طريقة "العقد التام" إلى طريقة "نسبة إتمام العقد" في عقود المقاولات طويلة الأجلة.

b. طريقة الوارد أخيرا – صادر أولا إلى طريقة الوارد أولا – صادر أولا في تسعير المخزون.

c. طريقة الوارد أولا – صادر أولا إلى طريقة الوارد أخيرا صادر أولا في تسعير المخزون.

d. طريقة "التكلفة الكلية" إلى طريقة أخرى متعارف عليها ومستخدمة في الصناعات الاستخراجية.

٥٢- إذا كان من الصعب فصل أثر التغير في مبدأ محاسبي عن أثر التغير في التقديرات المحاسبية فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن هذا الحدث الجوهري باعتباره تغيرا في:

a. التقديرات المحاسبية وأن يقرر المراجع بوجود استثناء في الثبات.

b. المبادئ المحاسبية وأن يقرر المراجع بوجود استثناء في الثبات.

c. التقديرات المحاسبية ولا داعي للمراجع أن يعدل التقرير.

d. المبادئ المحاسبية ولا داعي للمراجع أن يعدل التقرير.

٥٣- إذا غيرت الشركة طريقتها في تقويم المخزون من طريقة غير مقبولة إلى طريقة أخرى تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية للسنة إلي حدث فيها التغير يجب:

a. ألا يشير إلي الثبات.

b. ألا يتضمن الاشارة إلي تسويات الفترة السابقة.

c. أن يتضمن شرحاً لهذا التغير في فقرة الايضاح.

d. أن يتضمن تبريراً لهذا التغير وأثره على صافي الدخل.

٥٤- أي من المواقف التالية يجب أن يمتنع فيها المراجع القانوني عن إبداء الرأي؟

a. عندما يمتلك بعض الأسهم في الشركة.

b. عندما يكون هناك جزءاً من القوائم المالية للعميل لا يتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

c. عندما يغفل أحد الإجراءات الاعتيادية للمراجعة.

d. عندما لا تطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على أساس يتسق مع تلك المطبقة في العام الماضي.

٥٥- ليس من المتوقع أن يمتنع المراجع عن إبداء رأيه عند:

a. عدم استطاعته تطبيق الاجراءات الضرورية للمراجعة.

b. وجود أحداث أو ظروف غير مؤكدة.

c. عدم كفاية أساليب الرقابة الداخلية.

d. عدم استقلالية المراجع.

٥٦- إذا لم يستطع المراجع تحديد قيمة الغرامات الناتجة عن تصرفات العميل غير القانونية، فإن الاحتمال الأكبر للمراجع هو:

a. إصدار رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

b. إصدار رأي سلبي فقط.

c. إصدار رأي متحفظ أو رأي سلبي.

d. الامتناع فقط عن إبداء الرأي.

٥٧- أي الظروف التالية لا يجوز فيها للمراجع الامتناع عن إبداء الرأي؟

a. عندما يعتقد بأن القوائم المالية مضللة.

b. إذا لم يكن قادراً على مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.

c. إذا لم يكن لديه أي تأكيد عن نتيجة حدث هام محتمل حدوثه.

d. إذا لم يقم بالقدر الكاف من إجراءات المراجعة اللازمة لإبداء الرأي.

٥٨- أي الظروف التالية يكون فيها الرأي السلبي مناسباً؟

a. عدم استقلالية المراجع عن الشركة موضع المراجعة.

b. وجود ظاهرة عدم التأكد في حدث معين من شأنه أن يمنع إصدار رأي غير متحفظ.

c. عدم التزام قوائم الشركة باللوائح والتعليمات المتعلقة بخطة المعاشات والتأمينات التي تصدرها الدولة.

d. وجود قيود على نطاق المراجعة من شأنها أن تعوق المراجع عن الاستجابة لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

٥٩- عند إبداء رأي سلبي، فإن فقرة إبداء الرأي يجب أن تشير مباشرة إلي :

a. تلك الملحوظة المرفقة بالقوائم المالية والتي يناقش فيها سبب إبداء الرأي السلبي.

b. فقرة نطاق المراجعة والتي يناقش فيها سبب إبداء هذا الرأي.

c. فقرة الايضاح والتي يناقش فيها سبب إبداء هذا الرأي .

d. الثبات أوعدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٦٠- عند مراجعة القوائم المالية لإحدى الشركات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة وكانت هذه القوائم تتضمن معلومات عن قطاع معين من قطاعات النشاط المختلفة التي تعمل فيها الشركة، فجيب على المراجع في هذه الحالة:

a. أن يؤشر على معلومات هذا القطاع بأنها "غير مراجعة" مع التقرير بأن تلك المعلومات تتفق مع المعلومات " المراجعة".

b. أن يؤشر معلومات هذا القطاع بأنها "غير مراجعة" ويقوم فقط بإجراءات الفحص التحليلي على معلومات هذا القطاع.

c. أن يراجع معلومات هذا القطاع فإن كانت كافية ومتفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فلا داعي للإشارة إليها في تقرير المراجع.

d. أن يراجع معلومات هذا القطاع فإن كانت كافية ومتفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فيجب الإشارة إليها في تقرير المراجع.

الفصل الرابع

عمليات المراجعة المتكاملة للشركات العامه

Integrated Audits of public companies

١/٤ طبيعة عمليات المراجعة المتكاملة .

٢/٤ مسئولية الإدارة عن الرقابة الداخلية .

٣/٤ مسئولية المراجعين عن التقريرعلي الرقابة الداخلية في ظل مراجعات PCAOB .

٤/٤ أسئلة وتطبيقات .

١/٤ طبيعة عمليات المراجعة المتكاملة

The Nature of Integrated Audits

من الأهمية بمكان تقديم صورة عامة عن كيفية التقرير عن عمليات المراجعة المتكاملة تأسيساً علي متطلبات المعيار الثاني الصادر عن طريق مجلس الأشراف المحاسبي علي الشركة العامه بعنوان مراجعة الرقابة الداخلية علي التقرير المالي المؤداه بالارتباط بعملية مراجعة القوائم المالية **An Audit of Internal Control over Financial Reporting performed in conjunction with an audit of financial Statements** وتحقيقاً لذلك يجب التركيز علي :- **(١)** تفاصيل مراجعات الرقابة الداخلية علي التقرير المالي ، **(٢)** كيفية تعديل مراجعات القوائم المالية عند قيام المراجعون بتأدية عملية المراجعة المتكاملة . ومن هنا يجب دراسة وتحليل طبيعة مراجعة الشركة العامة .فبينما يتعين أن تتضمن عملية المراجعة المتكاملة دراسة مكثفة عن الرقابة الداخلية آلا أن كل من عملية التخطيط وجمع آدلة الاثبات بالإضافة إلي إجراءات التقرير عن عملية المراجعة ماتزال دون تغيير لحد كبير .

فقد أكد القسم رقم ٤٠٤ من قانون **Sarbanes – Oxley** عام ٢٠٠٢ علي ان المستثمرين يجب أن يكون لديهم ثقة ليس فقط في القوائم المالية الصادرة عن طريق الشركة وإنما أيضا في العمليات ونظم الرقابة الداخلية القائمة التي تم الإعتماد عليها في إنتاج تلك القوائم المالية . وقد أعترف المعيار الثاني الصادر عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة علي نحو متسق بتلك العلاقة ، عن طريق النص علي أن مراجعات كل من الرقابة الداخلية والقوائم المالية يجب ان ينظر إليهما علي أنهما متكاملين .

ويتكون القسم رقم ٤٠٤ من جزئين مميزين ، حيث تطلب ذلك القسم :

(a) أن يـتم تقـديم تقريـر سـنوي إلـي هيئـة تنظـيم وتـداول الأوراق الماليـة **SEC** متضـمناً التقريـر عـن الرقابـة الداخليـة يـتم إعـداده عـن طريـق الإدارة موضحـاً فيه قيامها بالآتي[1] :-

(١) إقـرار الإدارة بمسـئولياتها بوضـع والحفـاظ علـي نظــام رقابـة داخليـة كافي .

(٢) توفير تقييم عن فعالية الرقابة الداخلية في نهاية أخر سنه مالية .

(B) أن تقوم منشأه المحاسب العـام المعتمد بمراجعـة نظـم الرقابـة الداخليـة وبعد ذلك القيام بالتقريرعن التقييم الـذي تـم عملـة عن طريـق الإدارة بالاضـافة الى التعبير عن الرأي علي فعالية تلك الرقابة الداخلية .

وفي حين يتم التأكيد فـي ذلـك الجـزء علـي مسـئولية المراجعين فـي ظـل القسم رقـم ٤٠٤ **(b)** فسـوف يـتم البـدء بـالتركيز علـي القـاء نظـره عامـه علـي مسئولية الإدارة في هذا الخصوص .

٢/٤ مسئولية الإدارة عن الرقابة الداخلية

Management's Responsibility For Internal control

دائماً ما تكون الإدارة مسئولة عن الإحتفاظ بنظام رقابة داخلية فعال ،

---

[1] **بينما يتم التركيز علي القسم رقم ٤٠٤ في ذلك الفصل فسوف يتم أيضاً إدخال معلومات عن القسم رقم ١٠٣ والـذي يتطلـب تقريـر المراجـع عـن الرقابـة الداخليـة . بالأضـافة إلـي ذلـك فـأن هنـاك أقسـام أخـري مـن قانون Sarbanes – Oxley تعتبر ملائمة أيضا للمجال الشامل لمراجعات القوائم المالية . حيت يتطلب القسم رقم ٣٠٢ من كل من المديرين التنفيذيين الرئيسيين والمديرين الماليين القيام بالتصديق علي المعلومات المالية والمعلومات الأخري المتضمنة في التقارير الربع سنوية والسنوية للشركة.تلك التصديقات يجب أن تشير إلـي أنـه تأسيساً علي معرفة المدير التنفيذي فأن القوائم المالية والمعلومات الأخري المتضمنة في التقرير تعرض بعدالـه في كافة النـواحي الهامه المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة في الفترة الموضحة في التقرير . يتضمن القسم رقم ٩٥٦ متطلب مماثل لذلك التصديق أو الشهاده إلا أن هناك اختلاف فى التحديد الصريح للعقوبـات الجنائيـة عند وجود تصديقات لاتتفق مع تلك المتطلبات .**

ومع ذلك فأن قانون **Sarbanes - Oxley** عام ٢٠٠٢ قد زاد من مسئولية الإدارة في ضرورة التأكيد علي أقرارها بأن نظم الرقابة الداخليـة المطبقة تتسم بالفعالية . فالإدارة طبقـاً لهيئة تنظيـم وتـداول الأوراق المالية مطلـوب منهـا الآتـي :-

- قبول المسئولية الخاصة بضرورة فعالية نظم الرقابة الداخلية .
- تقييم فعالية الرقابة الداخلية بأستخدام معايير رقابية مناسبة .
- تدعيم ذلك التقييم بدليل إثبات كافي .
- توفير تقرير عن الرقابة الداخلية وفعاليتها .

ويتعين أن يتـم تضمين تقـرير الإدارة ورأي المراجـع فـي نمـوذج **K-** **١٠-** وهو ذلك التقرير السنوي الذي يتم استيفاؤه مع هيئة تنظيم تـداول الأواراق المالية . ويتطلب قـانون **Sarbanes - Oxley** من الإدارة أن تستوفي المتطلبات المشـار إليهـا بعاليـه بطريقـة ملائمـة ذات مغـزي. وفـي الحقيقـه إذا مـا اسـتنتج المراجعون أن الإدارة لم تفي بمسئولياتها بفعاليـة ، يتعين قيـامهم بإعداد أخطـار مكتوب إلي الإدارة وإلي لجنة المراجعة يتم الأشـارة فيـه إلـي أن عمليـة مراجعـة الرقابة الداخلية لا يمكن أن يتم اتمامها وأن قرار الإمتنـاع عن ابداء الرأي سوف يتم أصداره . وإذا كانت الصياغه الدقيقه لتقرير الإدارة عن الرقابـة الداخليـة قد تـم تركهـا لتوجيـة الإداره فـأن القسـم رقـم ٤٠٤ **(a)** مـن قانـــون **Oxley - Sarbanes**يتطلب أن يتم في التقرير :-

١- النص علي أن مسئولية الإدارة تتمثـل فـى وضـع الاحتفـاظ بنظـام رقابـة داخلية كافية .

٢- تحديد إطار عمل للإدارة يتعلق بتقويـم الرقابـة الداخليـة .

٣- تضمين تقريرالإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية علي التقرير المـالي فـي نـهاية السنه المالية متضـمناً أيضـاح بمـا إذا كانـت الرقابـة الداخليـة علـي التقريـر المالـي تعتبر فعالة أم لا .

٤- تضمين أيضاح بأن مراجعي الشركة قد أصدروا تقرير للتصديق علي تقويم الإدارة .

تقييم الإدارة وعملية التقويم

Management's Assessment and Evaluation process

بالنسبة لمعظم الشركات العامة المسجلة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية فقد ترتب علي أصدار قانون **Sarbanes - Oxley** ضرورة القيام بأحد أكثر الإجراءات الرئيسية عن تقييم وتقويم وتحسين الرقابة يهدف إلي زيادة مدي قدرة كل من الإدارة والمراجعين في التوصل إلي أستنتاج عما إذا كانت نظم الرقابة الداخلية للشركة تتسم بالفعالية . ويتم إجراء ذلك الأمر أما عن طريق الشركة ذاتها أو عن طريق مساعدة الشركة عن طريق المستشارين واللذين غالباً ما يكونوا عن طريق أحد أفراد في منشآت المحاسب العام المعتمد الذين لم يقوموا بمراجعة القوائم المالية للشركة . ونتيجة لذلك يتم تحديث نتائج ذلك التقويم كل سنة .

والسؤال الذي يثار هو ما الذي يجب أن يتم تضمينه في عملية التقويم الخاص بالإدارة . أن الأجابه علي ذلك يعتمد على ماتضمنه المعيار رقم **(٢)** من ضرورة قيام المراجعين الخاص بتحديد ماإذا كانت الإدارة قد قامت بدراسة نظم الرقابة الداخلية أم لا علي سبيل المثال الاتي :-

١- ضوابط الرقابة الداخلية علي أدخال وتسجيل وتشغيل بالإضافة إلي التقرير عن الحسابات الجوهرية والأفصاحات والتأكيدات المرتبطة .

٢- ضوابط الرقابة الداخلية علي أختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي تتفق مع مباديء المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً .

٣- برامج وضوابط الرقابه الداخلية المضادة للغش .

٤- ضوابط الرقابه الداخلية علي المعاملات غير الروتينية وغير المنتظمه الجوهرية علي سبيل المثال الحسابات التي تتضمن التسويات والتقديرات .

٥- ضوابط الرقابه الداخلية علي مستوي الشركة علي سبيل المثال بيئة الرقابة وضوابط الرقابة الداخلية علي عملية التقرير المالي في نهاية السنه.

أن عملية الإدارة عن ذلك التقويم تعد أحد العمليات التي تحدد ضوابط الرقابة الداخلية وأختبار فعاليه تصميمها وتشغيلها .

أن منشآه المراجعة الخارجية للشركة يمكن أن توفر مساعدة محدوده جداً للإدارة لتجنب موقف معين خلاله يعتبر تقييمها بمثابة جزء جوهري من عملية تقويم الإدارة بالإضافة إلي العملية الخاصة بها ذاتها . وهذا يعني أن منشأة المحاسبه العامه التي تقوم بأداء عملية المراجعة يجب عليها الا تخلق موقف خلاله تعتمد الإداره بطريقه ما علي تقييم منشآه المراجعه في إجراء تقييمها .

يوفر الشكل البياني رقم **(١/٤)** أحد الطرق الاساسية لدراسة مسئولية الإدارة المرتبطه بعملية تقييمها وتقويمها للرقابة الداخلية . وكنقطة بدايه فأن هيئة تنظيم تداول الأوراق الماليه التي توفر الإرشاد العملي لتطبيق متطلبات قانون **Sarbanes -Oxley** قد تبنت التعريف التالي للرقابه الداخلية :-

أن الرقابه الداخليه علي التقرير المالي تعتبر بمثابة عمليه مصممه عن طريق أو تحت إشراف المديرين المسئولين التنفيذيين الرئيسيين أو المديرين الماليين الرئيسيين بالشركة أو الأشخاص الذين يقومون بأداء وظائف مماثلة

شكل بياني رقم (٤/١)

عملية تقييم وتقديم الإدارة للرقابه الداخلية



وهي تتأثر عن طريق إدارة الشركة والإدارة وغيرها من الأفراد بهدف توفير تأكد معقول بخصوص أمكانية الأعتماد علي التقرير المالي وأعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية طبقاً لمباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً بالإضافة إلي تضمين تلك السياسات والإجراءات التي :-

١- تتعلق بالأحتفاظ بالسجلات التي تعكس بتفصيل معقول وبدقة وبعدالة المعاملات والتصرفات في أصول الشركة .

٢- توفير تاكد معقول بأن المعاملات قد تم تسجيلها علي نحو ضروري يتيح إعداد القوائم المالية طبقاً لمباديء المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً كما أن متحصلات ومدفوعات الشركة قد تم القيام بها فقط وفقاً لترخيص الإدارة ومديري الشركة .

٣- توفر تأكد معقول بخصوص منع أو أكتشاف العمليات غير المرخص بها لاقتفاء أوالأستخدام أو التصرف في أصول الشركة في توقيت مناسب والتي يمكن أن يكون لها أثر مادي علي القوائم الماليه .

يجب أن يتأسس تقرير الإدارة علي التعريف السابق للرقابه الداخلية كما يجب أن ينتج من عملية التقويم عن طريق استخدام اطار رقابه مقبول **Accepted control framework** . وعلي الرغم من أن ذلك ليس مطلوباً أو الزامياً فأن أطار عام الرقابه المستخدم عاده يتمثل في الاعتماد على الاطار المتكامل للرقابه الداخلية**Internal control – Integrated framework** الذي تم وضعه عن طريق لجنة التنظيمات الراعية للجنه تريدواي **(COSO)**. أن آطار **(COSO)** يمثل آطار عام الرقابه الداخلية الذي يستخدم بشكل اكثر شيوعاً فى اداء مراجعات القوائم الماليه.

بهدف تقويم الرقابه الداخلية الموضحة في الخطوات من **(٣)** حتي **(٥)** الموضحه في الشكل رقم **(١/٤)** يتعين أن تفهم الإداره مفاهيم أوجه قصور الرقابه وأوجه القصور الجوهريه ومواطن· الضعف الماديه وتحديد الاختلافات فيما بينهما .

A) أوجه قصور الرقابة Control deficiency

توجد أوجه قصور الرقابه عندما لا يتيح تصميم أو تشغيل إجراء الرقابه للإدارة أو العاملين - في ظل المسار الطبيعي لأداء وظائفهم - منع أو إكتشاف التحريفات في الوقت المناسب.

B) **أوجه القصور الجوهرية** Significant deficiency

تمثل أوجه القصور الجوهريه أحد أوجه قصور الرقابة (أو أي مزيج من أوجه قصور الرقابة) التي تؤثر عكسياً علي قدرة الشركة علي إدخال وترخيص وتسجيل وتشغيل أو التقرير عن البيانات المالية الخارجية بشكل قابل للأعتماد طبقاً لمباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها بدرجة من شأنها وجود أكثر من أحتمال كبير بأن التحريف في القوائم المالية السنوية أو المرحلية للشركة لن يتم منعه أو أكتشافه .

C) **أوجه الضعف المادية** Material Weakness

عبارة عن أحد أوجه القصور الجوهريه أو مزيج من أوجه القصور الجوهرية التي تؤدي إلي أكثر من أحتمال كبير بأن التحريف المادي للقوائم المالية السنوية أو المرحلية لن يتم منعها أو اكتشافها . يقارن الشكل رقم **(٢/٤)** بين احتمال الحدوث والمقدار المحتمل للتحريف المرتبط بتحديدات أوجه قصور الرقابه وأوجه القصور الجوهرية ومواطن الضعف المادية .

شكل بياني رقم (٢/٤)

مقارنة بين تعريفات أوجه قصور الرقابه وأوجه القصور الجوهريه

ومواطن الضعف المادية

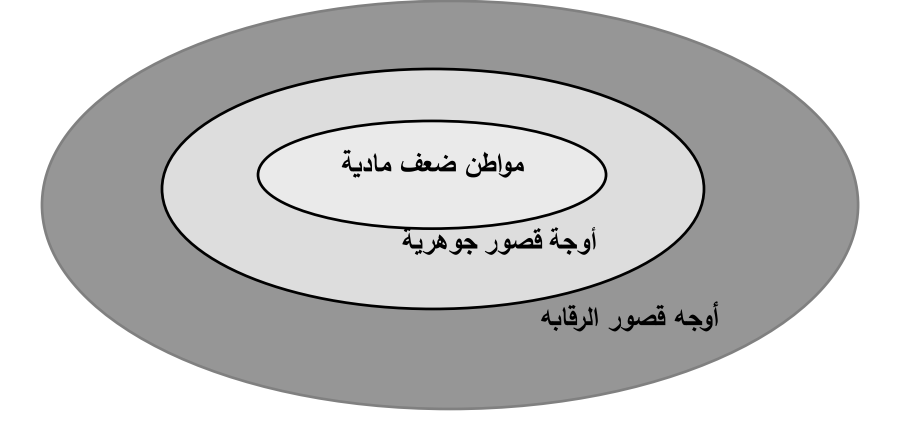
	الاحتمال	الحجم المحتمل للتحريف
أوجة قصور الرقابه	أحتمال آلا يكون موضوع أعتبار لن يتيح تصميم أو تشغيل إجراء الرقابة منع أو أكتشاف التحريفات في توقيت مناسب .	أي تحريفات (غير ماديه أو مادي)
أوجه قصور جوهريه	أكثر من أحتمال بعيد	أكثر من تحريف غير ذو أثر تسلسلي
مواطن ضعف مادي	أكثر من أحتمال بعيد	تحريف مادي

كما يشرح الشكل البياني رقم **(٣/٤)** العلاقة بين أوجه قصور الرقابه وأوجه القصور الجوهريه ومواطن الطعف الماديه . حيث يوضح الشكل أن كافة مواطن الضعف المادي تمثل أوجه قصور جوهريه آلا أن أوجه القصور الجوهرية لا تعتبر مواطن ضعف مادية .

شكل بياني رقم (٣/٤)

العلاقة بين أوجه قصور الرقابة وأوجه القصور الجوهرية

ومواطن الضعف المادية



عند تقويم جوهرية كل أوجه القصور المحدده يتم دراسة كل من العوامل الكمية والنوعية . حيث تهتم العوامل الكمية بالمقدار المحتمل للخساره . في حين تتضمن العوامل النوعية دراسة طبيعة الحسابات والتأكيدات المتضمنة والنتائج المستقبلية المحتملة لأوجه القصور .

بالإضافة لذلك يجب أن يتضمن أوجه قصور الرقابة أيضاً تحليل ما إذا كان هناك إجراء رقابة معوض **Compensating control** أم لا لمنع أو اكتشاف التحريف المحتمل . علي سبيل المثال يفترض أن الشركة لديها أوجه قصور في أحد إجراءات الرقابه علي المدفوعات النقدية . ويتمثل إجراء الرقابة المعوض فى مطابقة حسابات النقدية عن طريق أحد الأفراد الأكفاء المستقل عن أداء وظيفة النقدية ، ذلك الاجراء قد يجعل أحتمال عدم أكتشاف التحريف الجوهري بعيداً . ولذلك بينما قد يكون أوجه القصور موجودا ً. فقد لا يكون هناك أوجه قصور جوهرية أو قد لا يكون هناك موطن ضعف مادي بسبب وجود ذلك الإجراء الرقابي المعوض .

يجب أن تحدد الإدارة حسابات القوائم المالية الهامه من أجل تقويم ضوابط الرقابة الداخلية علي مجموعات العمليات الرئيسيه . تتمثل مجموعات العمليات الرئيسيه في تلك المجموعات التي تؤثر علي حسابات القوائم الماليه سواء مباشره من خلال القيود في الأستاذ العام أو بطريقة غير مباشرة عن طريق خلق حقوق أو التزامات قد يتم أو قد لا يتم تسجيلها في الأستاذ العام . أن مجموعة المعاملات الرئيسية يتم تصنيفها علي أنها روتينية أو معاملات غير روتينيه أو قد تكون معاملات تقديرية .

عند تقويم ضوابط الرقابه الداخلية تركز الإدارة علي عمليات التشغيل التي تؤثر علي المجموعات العديده من المعاملات . وتتضمن عمليات التشغيل بصفه عامه سلسلة من الأنشطه علي سبيل المثال تسجيل بيانات المدخلات وتصنيفها

ودمجها وإجراء العمليات الحسابيه وتحديث السجلات والتقرير عن المعلومات . يتعين مناقشة العلاقات فيما بين تلك الأنشطه عند تناول مسئولية المراجعين عند الحصول علي فهم بالرقابه الداخليه .

وكما تم الإشاره إليه في الشكل البياني رقم **(١/٤)** فمتي تم تحديد أوجه القصور (الخطوه الخامسه) تتخذ الإدارة تصرفات معينه لإلغائها (الخطوه السادسه) . ومن ثم تكون الإداره علي درايه جيده بأنه عندما توجد مواطن ضعف ماديه في نهاية السنه فأن تقرير الرقابه الداخلية المتاح والمنشور يتعين أن يستنتج بأن الشركة لم تحتفظ برقابة داخلية فعاله علي التقرير المالي . وتبعاً لذلك فأن حذف مواطن الضعف الماديه يعتبر إجراء ذو أولوية عاليه عادة . ولكن كأجراء عملي فأن الإداره سوف تحاول عادة أن تلغي أوجه القصور ذات الأثر الأقل حده . وفي الحقيقة فأن كافة أوجه القصور الجوهرية يجب أن يتم توصيلها عن طريق الإدارة إلي لجنة المراجعة ، كما أن أوجه القصور يجب أن يتم توصيلها عن طريق الإدارة إلي المراجعين .

ويعتبر التوثيق الملائم للرقابة الداخلية أحد الأجزاء المطلوبه لعملية تقويم الإداره . وبينما تم إبراز ذلك مؤخراً كتتابع للأحداث في الشكل رقم **(١/٤)** فأن التوثيق غالباً ما يحدث من خلال عملية التقييم والتقويم الشامل . وفي الحقيقه فأن كافة آليات التوثيق تعتبر ملائمة لكل من تقييم الإدارة وعملية مراجعة المراجعين الخارجيين للرقابه الداخليه .

أن عملية تقييم الإدارة تبلغ ذروتها مع إصدار تقرير الإداره عن الرقابه الداخلية . فإذا أعتقدت الإدارة أنه ليس هناك أوجه ضعف ماديه في نهاية السنة فستكون قادره علي إصدار تقرير يستنتج بأن الشركه قد أحتفظت برقابة داخليه فعاله علي التقرير المالي . ويتم تضمين شرح لمثل ذلك التقرير في الشكل البياني رقم **(٤/٤)** .

شكل رقم (٤/٤)

تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية

تعتبر الإداره مسئوله عن وضع والأحتفاظ برقابة داخلية كافية علي التقرير المالي. وقد تم تصميم نظام الرقابه الداخلية لشركة Carver بهدف توفير تأكد معقول لإدارة الشركة ومجلس إدارتها بخصوص اعداد والعرض العادل للقوائم المالية المنشوره .

أن كافة نظم الرقابة الداخلية بغض النظر عن تصميمها الجيد . لديها حدود كامنة ، لذلك فحتي النظام المحدد بأنه فعال يمكن أن يوفر فقط تأكد معقول بخصوص إعداد وعرض القوائم المالية (يلاحظ أن تلك الفقره ليست مطلوبه) .

قمنا بتقييم فعالية الرقابه الداخلية للشركة عن التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٤ . للقيام بذلك التقييم قمنا بإستخدام المعايير المحدده عن طريق لجنة التنظيمات الراعية للجنه تريدواي (COSO) المتضمن في الأطار المتكامل للرقابه الداخليه . تأسيساً علي تقييمنا فأننا نعتقد بأن الرقابه الداخلية للشركة علي التقرير المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ يعتبر فعالا تأسيسا علي تلك المعايير .

وقد أصدر المراجعين الجاريين لشركة Carver تقرير مراجعة علي تقييمنا للرقابة الداخلية علي التقرير المالي للشركة . يظهر ذلك التقرير في صفحة رقم (××).

توقيع المدير المالي   **توقيع المدير التنفيذي**

٢ فبراير ٢٠٠٤

٣/٤مسئولية المراجعين عن التقرير علي الرقابة الداخلية في ظل مراجعة PCAOB

The Auditors Responsibility For Reporting On Internal Control In PCAOB Audits

يتمثل هدف المراجع عند مراجعة الرقابة الداخلية في التعبير عن رأيه عن تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية علي التقرير المالي للشركة بالإضافة إلي توفير تقييمهم الخاص بفعالية نظم الرقابة الداخلية . للوفاء بذلك الهدف فأن المراجعون بحيث أن يخططوا ويؤدوا عملية المراجعة بهدف الحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت الشركة قد أحتفظت في كافة النواحي الهامه برقابة داخلية فعاله في تاريخ محدد في عملية تقييم الإدارة . يتم الحصول علي التأكد المعقول عن طريق :-

١- تقويم وأختبار عملية تقييم الإدارة .

٢- تقويم وأختبار الإجراءات والأختبارات للرقابة الداخلية المؤداه عن طريق جهات أخري (علي سبيل المثال عمل المراجعين الداخليين) .

٣- أداء أختبارات نظم الرقابه الداخلية بشكل مباشر .

يتم أداء مراجعة الرقابة بهدف الحصول علي تاكد معقول بأنه ليس هناك اية مواطن ضعف مادية في التاريخ المحدد في عملية تقييم الإداره وهو عادة ما يكون التاريخ الأخير للسنه المالية للشركة . وقد ينظر لعملية المراجعة علي أنها تتكون من ستة مراحل علي النحو التالي :-

١- تخطيط الأرتباط .

٢- تقويم عملية تقييم الإدارة .

٣- الحصول علي فهم بالرقابة الداخلية علي التقرير المالي (الرقابه الداخلية) .

٤- أختبار وتقويم فعالية تصميم الرقابه الداخلية .

٥- أختبار وتقويم فعالية تشغيل الرقابة الداخلية .

٦- تكوين الرأى عن فعالية الرقابة الداخلية .

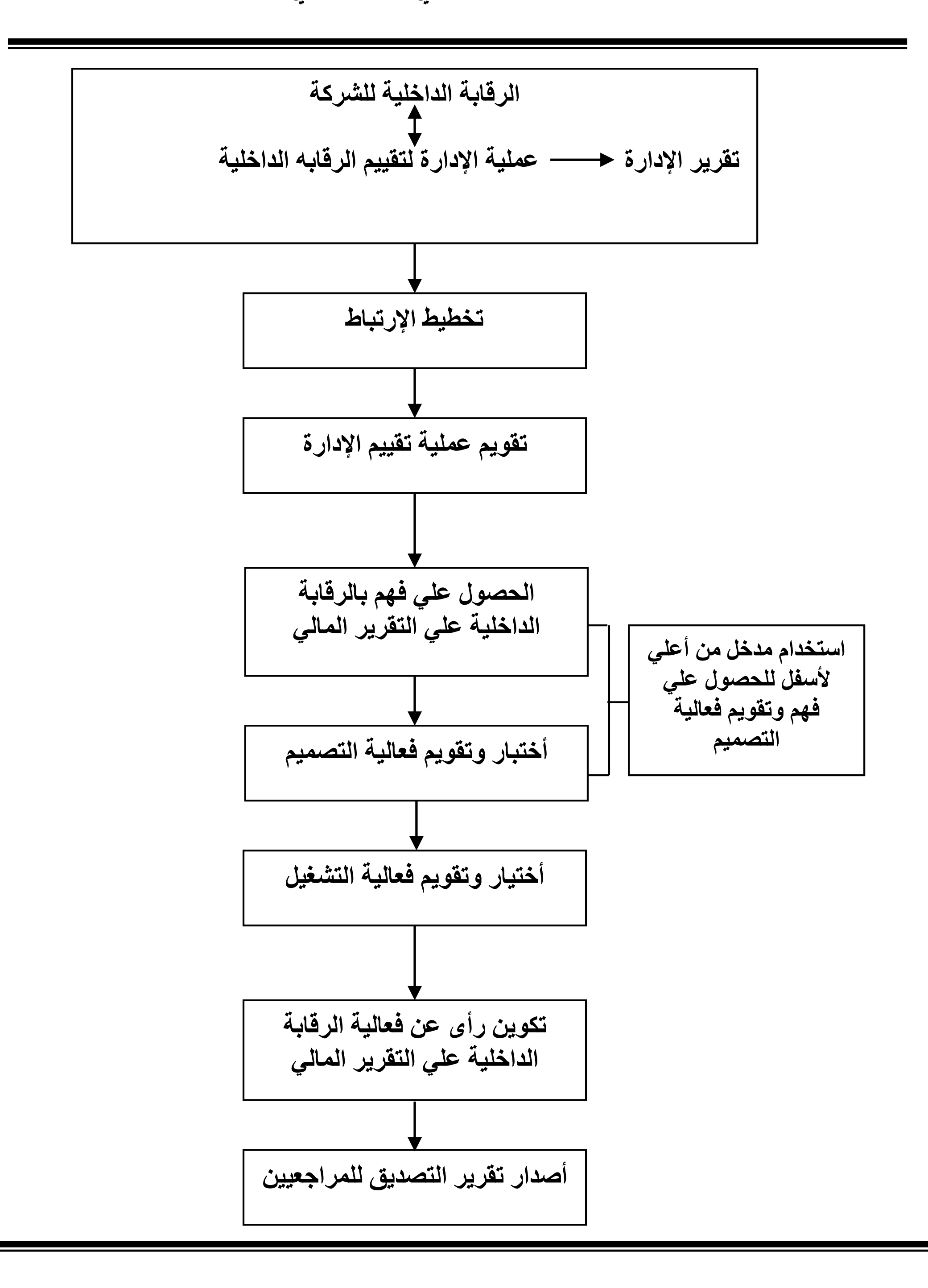
١) تخطيط الأرتباط Plan the engagement

كما تم الإشاره إليه في الشكل رقم **(٥/٤)** فأن المراجعين يخططون أولاً مهمة الأرتباط ، ويتطلب التخطيط الكفء التنسيق مع مراجعة القوائم المالية. لأغراض كل من المراجعتين فأن المراجعين يدرسون الامور المتعلقة بصناعة العميل والاعمال التنظيمية ومشروعات العميل وأي تغيرات حديثة في عمليات العميل . أن معرفة المراجعين بالرقابة الداخلية للعميل عند مرحلة تخطيط الأرتباط سوف تختلف بشكل جوهري أعتماداً علي طبيعة العميل وخبره المراجعين مع العميل وهذا بدوره سوف يؤثر علي نطاق إجراءات المراجعين. علي سبيل المثال عندما يقوم المراجعون بأداء عمليات المراجعة السابقة للعميل فأنهم يبدأون بأداء عملية المراجعة المتكاملة بإستخدام مزيد من المعلومات مقارنة بتلك الظروف التي خلالها تكون الشركة مجرد عميل مراجعة جديدة . وتبعاً لذلك فأنهم يتعين عليهم فقط أداء إجراءات معينه لتحديث معرفتهم .

هناك إختلاف دقيق بين دراسة المراجع للرقابة الداخلية عند مراجعة الرقابة الداخلية مقارنة بتلك الدراسة عند اداء عملية مراجعة القوائم الماليه . ففي ظل مراجعة الرقابة الداخلية فأن التركيز ينصب علي ما إذا كانت الرقابة الداخلية فعاله أم لا عند نقطه من الزمن ويعتمد ذلك على الحصول علي أدلة أثبات كافية عن فعالية نظم الرقابة الداخلية فقط في ظل ذلك التاريخ . وسوف يتضمن ذلك أداء أختبارات الرقابه الداخلية عن فترة زمنية معينه

شكل بياني رقم (٤/٥)

مراجعة الرقابة الداخلية علي التقرير المالي



عادة ما تكون أقل جوهرياً مقارنة بكامل السنه . وفي الناحية المقابله ففي ظل مراجعة القوائم المالية فأن دراسة الرقابة الداخلية يتم ادائها بغرض المساعدة في تخطيط عملية المراجعة بالإضافة إلي تقييم مخاطر الرقابة الخاصة بالفترة الكاملة لمراجعة القوائم المالية . ولذلك فأن المراجعون يتعين عليهم اداء أختبارات ضوابط الرقابة الداخلية من خلال السنة للوفاء بهدف الحصول علي دليل إثبات كافي لتدعيم الرأي عن الرقابه الداخلية بالإضافة إلي تقييم مخاطر الرقابة . وسوف يتم دراسة ذلك الإختلاف بشكل تفصيلي أكثر فيما بعد .

٢) تقويم عملية تقييم الإدارة

Evaluate Management's Assessment for cuss

كما سبق الإشاره في الشكل رقم **(٥/٤)** فبعد مرحلة التخطيط يحصل المراجعون علي فهم بالإضافة إلي تقويم عملية الإدارة الخاصة بتقييم فعالية الرقابة الداخلية .

وكنقطة بداية فأن المراجعون يجب أن يحددوا ما إذا كانت الإدارة قد قامت بأختبار نظم ضوابط الرقابه علي كافة التأكيدات الملائمة المرتبطه بكافة الحسابات الجوهرية والافصاحات في القوائم المالية أم لا . تختلف تلك الضوابط الرقابية في طبيعتها إلا انها يجب ان تتضمن ضوابط رقابة داخلية علي ما يلي:-

- إدخال والترخيص وتسجيل وتشغيل والتقرير عن الحسابات الجوهرية والإفصاحات .
- أختبار وتطبيق مباديء المحاسبةالملائمة .
- الغش من خلال تطبيق برامج مضادة للغش .
- الأنواع المختلفة للمعاملات الجوهرية متضمنة ضوابط الرقابة الشاملة

علـي مسـتوي الشـركة فضـلاً عـن ضـوابط الرقابـة العامـة علـي تكنولوجيـا المعلومات بالإضافة إلي تلك الضوابط المرتبطه بعملية التقريرالمالي فـي نهايـة الفترة (علي سبيل المثال تسويات التوحيد والتجميع وإعادة التبويبات بالإضـافة إلي التسويات الختاميه) .

عند تقويم عمليـة تقييم الإدارة فـإن المراجعون يتعين عليهم أيضـاً فحص عملية توثيقهم للرقابة الداخلية لتحديد أنها توفر دعم معقول لعمليـة تقييم الإداره. يجب أن تتضمن عملية التوثيق المعلومات الخاصة بالآتي :-

- تصميم ضوابط الرقابة الداخلية .

- كيف يتم إدخال المعاملات الجوهرية والترخيص بها وتسجيلها وتشغيلها والتقرير عنها .

- تدفق المعاملات التي تحدد النقاط التي يمكن أن تحدث خلالها التحريفات المادية .

- ضوابط الرقابة المصممه لمنع أو إكتشاف الغش .

- ضوابط الرقابة على عملية التقرير المالي في نهاية الفترة .

- ضوابط الرقابة علي حماية الأصول .

- نتائج أختبار الإدارة وتقويمها .

أن التوصل لنتيجة عن طريق المراجعين بأن الإدارة لم تقم بتوثيق عمليـة التقييم بشكل كافي يتم النظر إليه علي أنه أوجه قصور في إجراءات الرقابة . والذى من المحتمل أن يكون أوجه قصور جوهري أو موطن ضعف مادي .

البرامج المضاده للغش Antifraud Programs

أكد المعيار الثاني الصادر عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة إلي الحاجه الخاصة بضوابط الرقابه التي تهدف علي وجه التحديد إلي مواجهة مخاطر الغش . تلك الضوابط الرقابيه قد تكون جزء من أي

من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية التي تتراوح ما بين أنشطة الرقابه علي سبيل المثال مطابقة الحسابات النقدية إلي ضوابط بيئة الرقابة الواسعة علي مستوي تلك الضوابط علي سبيل المثال دليل سلوك الشركة . أن نقص وجود برامج فعاله مضاده للغش يتم النظر إليها علي الأقل أنها بمثابة أوجه قصور جوهرية . يوفر الشكل البياني رقم **(٦/٤)** أمثلة عن تلك البرامج والعناصر المضاده للغش .

٣) الحصول علي فهم بالرقابة الداخلية علي التقرير المالي

Obtain an understanding of Internal Control over financial Reporting

يشير الشكل البياني رقم **(٥/٤)** إلي أن المراجعون يحصلون علي فهم بالرقابة الداخلية بعد تقويم عملية تقييم الإدارة. في الواقع العملي نادراً ما يتم تحديد الخطوات المختلفة بدقة متناهية حسب ما آشار إليه ذلك الشكل البياني ضمناًً. حيث سيحصل المراجعون عادة علي مقدار جوهري من المعلومات عن الرقابة الداخلية عند تقويمهم عملية تقييم الإدارة . وبغض النظر عن ذلك ففي تلك المرحلة من العملية يتم التأكيد علي وجود تغيرات وتحويلات بالإعتماد المتزايد علي الأختبارات الخاصة بالمراجعين متضمناً القيام بالاستفسارات من موظفي العميل الملائمين وفحص مستندات الشركة وملاحظة تطبيق ضوابط رقابية محدده بالإضافة إلي اداء إجراءات التتبع للمعاملات .

إجراءات تتبع السير Walk – Through

وهي تشير إلي تلك الإجراءات المستخدمة طويلاً في المراجعة إلا أنه قد تم التأكيد عليها في ظل المعيار الثاني الصادر عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة . والتي تتضمن التتبع الحرفي للعملية من بداية نشأتها الأصليه من خلال نظم معلومات الشركة حتي يتم عكسها في التقارير

المالية للشركة . أن إجراءات تتبع سير العملية تزود المراجعين بدليل إثبات يهدف إلي :-

- التأكد من فهم تدفق المعاملات وتصميم ضوابط الرقابة .
- تقويم فعالية تصميم ضوابط الرقابة .
- التأكد كما إذا كانت ضوابط الرقابة قد تم وضعها محل تشغيل وتفعيل أم لا .

يجب أن يقوم المراجعين بأداء واحد من إجراءات تتبع السير على الاقل لكل مجموعة رئيسية للمعاملات الخاصه بالسنه الأولي عند اداء عمليات المراجعة المتكاملة . أيضاً فأن اداء إجراءات سير التتبع يجب آلا يتم تخصيصها وتوزيعها علي جهات أخري (علي سبيل المثال المراجعين الداخليين) .

وعندما يتم اداء إجراءات تتبع السير فأن المراجعون يسألون هؤلاء الأشخاص المرتبطين بوصف فهمهم لعمليات التشغيل المرتبطة بالإضافة إلي شرح ماذا يفعلون. بالإضافة لذلك يجب أن يتم اداء إستفسار التتبع للمساعدة فى تحديد سوء إستخدام ضوابط الرقابة أو مؤشرات تشير الي وجود الغش . وكأمثلة علي إستفسارات المتابعة هذه تتضمن ما يلي :-

- ما الذي يتم عمله عند وجود أحد الأخطاء ؟
- ما نوع الأخطاء التي قد يتم إيجادها ؟
- ماذا حدث كنتيجة لإيجاد الأخطاء وكيف تم حل تلك الأخطاء ؟
- هل طلب منك من قبل أن تقوم بتخطي أو تجاوز العملية أو ضوابط الرقابة ؟ وإذا كانت الإجابة بنعم لماذا حدث ذلك وماذا حدث ؟

شكل بياني رقم (٦/٤)

برامج وعناصر مضادة للغش علي مستوي الشركة

عنصر أو برنامج مضاد للغش	مؤشر قوي علي أوجه القصور الجوهرية
مساءلة الإدارة	– تقوم الإدارة العليا باداء إشراف غير فعال علي برامج وضوابط الرقابة المضادة للغش .
لجنة المراجعة	– تقوم لجنة المراجعة باداء الإشراف علي نحو سلبي . – لاترتبط لجنة المراجعة بموضوع الغش علي نحو نشط وفعال .
المراجعة الداخلية	– نطاق غير كافي للأنشطه . – اتصال وارتباط وتفاعل غير كافي مع لجنة المراجعة .
دليل السلوك أو الأخلاقيات	– دليل غير موجود أو دليل موجود ولكنة يفشل في مواجهة تعارض المصالح أو معاملات الطرف المرتبط ، أو التصرفات غير القانونية بالإضافة إلي المتابعة عن طريق الإدارة أو مجلس الإدارة . – اتصال غير فعال مع كافة الأشخاص المرتبطين.
برنامج الإنذار المبكر	– عملية غير كافيه للإستجابه إلي الأدعاءات التي تشير إلي الشك في وجود الغش . – برنامج إنذار مبكر معيب جوهرياً سواء في التصميم أو التشغيل .
إجراءات التعيين والترقية	– الفشل في أداء فحوصات أساسية عن الخلفية التاريخية للأفراد الذي يتم أعدادهم للتوظيف أو الترقية في وظائف يتعين أن تكون محل ثقة .
العلاج	– الفشل في أخذ التصرفات العلاجية الملائمة والمتسقه بخصوص أوجة القصور الجوهرية المحدده، أومواطن الضعف المادية والغش الفعلي أو الغش المشكوك فيه .

إن إجراءات التتبع تحتاج آلا يتم تكرارها كل سنه . وقد اشار المعيار الثاني لمجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة إلي أنه إذا حدث تغير جوهري في تدفق عملية تشغيل المعاملات فأن المراجعون قد يرحلون عملية التوثيق للسنة التالية بعد تحديثها بأي تغيرات تكون قد وقعت .

الاجراءات الاضافية للحصول علي فهم بضوابط الرقابة الداخلية

Additional procedures for obtaining an understanding of controls

أثناء اداء عمليات مراجعة القوائم المالية يجب أن يحصل المراجعون علي فهم بتصميم ضوابط الرقابة في كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية – بيئة الرقابة ، وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والأتصال بالإضافة إلي المتابعة . ولا شك أن مراجعات الرقابة الداخلية تتضمن نفس تلك العملية .

عند الحصول علي فهم بالرقابة الداخلية فأن المراجعون يكونوا علي دراية بالحقيقة الخاصة بأن ضوابط الرقابة تختلف جوهرياً في شمولها ومدي تغطيتها . فبعض منها قد يكون ضوابط رقابة علي مستوي الشركة يكون لها أثر منتشر علي إنجاز الأهداف الشاملة للرقابة . أن ضوابط الرقابة علي مستوي الشركة غالباً ما يتم تضمينها في مكونات بيئه الرقابة أو المتابعه. علي سبيل المثال فإن أجزاء من بيئة الرقابة التي تتعامل مع الأتجاه عند مستوي القمة ، وتخصيص السلطة والمسئولية ، وأدلة سلوك الشركة يكون لها أثر منتشر علي الرقابة الداخلية. أيضاً فأن ضوابط الرقابة العامة علي تكنولوجيا المعلومات علي تغيرات برنامج التطوير أو عمليات الكمبيوتر والوصول إلي البرامج يكون له أثر منتشر علي نحو من شأنه المساعدة علي التأكد من أن ضوابط الرقابة المحدده علي التشغيل يتم تشغيلها بفعالية . كما أن هناك ضوابط رقابة أخري غير ذات أثر بطبيعتها ، فهي مصممه لتحقيق أهداف خاصة . وكمثال على ذلك فأن الإدارة قد تضع إجراء رقابى يتطلب أن تتم المحاسبة علي كافة مستندات الشحن للتأكد من أن كافة المبيعات قد تم تسجيلها . تلك الضوابط

الرقابية المحدده غالباً ما يتم تجهيزها في ظل أحد عناصر أنشطة الرقابة كأحد مكونات الرقابة الداخلية .

وكما تم الإشاره إليه في الشكل رقم **(٤/٥)** فأن المراجعون عادة ما يأخذون مدخل من أعلي لأسفل للحصول علي فهم بالرقابة الداخلية وتقويم فعالية التقييم . بإستخدام ذلك المدخل فأن المراجعون يؤدون إجراءات لفهم ضوابط الرقابة وتحديد تلك التي يتم أختبارها علي أساس كمي . فهي تبدأ بضوابط الرقابة علي مستوي الشركة وبعد ذلك تتجه لأسفل للحسابات الجوهرية وعمليات التشغيل الجوهرية وأخيراً ضوابط الرقابة سواء علي العمليه الماليه أوعلي عملية التشغيل أو علي مستوي التطبيق . ذلك المدخل يساعد علي منع المراجعين من أختيار ضوابط الرقابة التي قد لا تكون ضرورية لتحقيق أهداف رقابية محدده .

أن ضوابط الرقابة المرتبطة بفعالية لجنة المراجعه وعملية التقرير المالي في نهاية الفترة تم التأكيد عليها علي وجه الخصوص في المعيار الثاني الصادر من مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة . ويتم النظر إلي الإشراف المحاسبي غير الفعال للجنة المراجعه في حد ذاته علي الأقل بأعتباره أوجه قصور جوهري كما أنه يوفر مؤشر قوي علي وجود موطن ضعف مادي في الرقابة الداخلية .

أن عملية التقرير المالي في نهاية الفترة (غالباً ما يشار إليه بأقفال القوائم المالية) تعتبر عملية هامه وجوهرية جداً . حيث تتضمن العملية في نهاية الفترة الإجراءات المستخدمة لإدخال إجماليات العملية في الاستاذ العام خلال نهاية عملية التقريرعن القوائم الماليه . يجب أن يقوم المراجعون بتقويم تلك العملية علي نحو شامل متضمناً الطريقه التي يتم خلالها أنتاج تلك القوائم الماليه ومدي تكنولوجيا المعلومات المستخدمة ومن الذين يشارك من الإدارة والمواقع

المرتبطه وأنواع قيد التسوية بالإضافة إلي الأشراف عن طريق الأطراف الملائمة .

والسؤال الذى قد يثارهو كيف يحدد المراجعون ضوابط الرقابة التي يتعين أن يتم أختبارها ؟ ولتوضيح الاجابة يمكن القول بأن المراجعون يقومون أولا بتحديد حسابات وأفصاحات القوائم المالية الجوهرية وتأكيدات القوائم المالية الملائمة . بعد ذلك يقومون بتحديد مجموعة المعاملات والعمليات المرتبطة التي تؤثر علي التأكيدات الخاصة بالحسابات . وأخيراً فأن المراجعون يحددون الاهداف الخاصه بمجموعة المعاملات والعمليات وتحديد توليفه ضوابط الرقابة العامة والمحدده التي يتم تصميمها للوفاء بتلك الأهداف .

يوضح الشكل البياني رقم (٧/٤) تلك العلاقات بين حسابات القوائم الماليه الجوهرية وضوابط الرقابة الداخلية التي يتعين أختبارها .

الحسابات الجوهرية Significant Accounts

كما هو موضح في الشكل البياني رقم (٧/٤) فأن عملية الحصول علي فهم بالرقابة الداخلية تبدأ بتحديد الحسابات الجوهرية**Significant Accounts** والأفصاحات . ان الحساب يعتبر جوهرياً إذا ما كان هناك أكثر من أحتمال كبير بأنه يمكن أن يتضمن تحريفات يكون لها أثر مادي علي القوائم الماليه سواء علي المستوي الفردي أو إذا ما تم تجميعها مع حسابات أخري . عند القيام بذلك التحديد فأن كل من أحتمال المغالاه والتدنية يجب أن يتم مراعاته . بالإضافه إلي ذلك فأن التقييم يجب أن يتم عملة بدون أعطاء أي أعتبار لفعالية الرقابه الداخلية. تتضمن العوامل التي يقوم المراجعون بمراعاتها عند التقريرعما إذا كان الحساب يعتبر جوهرياً أم لا ما يلي :-

- حجم وتركيب الحساب .
- قابلية تعرض الحساب للخساره بسبب وجود الأخطاء أو الغش .

- حجم النشاط وتعقده وتجانس المعاملات الفردية .
- طبيعة الحسابات .
- تعقد عملية المحاسبة والتقرير .
- التعرض للخسائر .
- إحتمال وجود التزامات عرضية جوهرية .
- وجود معاملات للطرف المرتبط .
- التغيرات عن الفتره السابقة .

شكل بياني رقم (٧/٤)

العلاقات بين الحسابات الجوهرية وضوابط الرقابة التي يتعين أختبارها

العملية ←	تحديد الحسابات الجوهرية والإفصاحات ←	تحديد تأكيدات القوائم الماليه الملائمه ←	تحديد عمليات التشغيل ومجموعة العمليات الهامة ←	تحديد أهداف الرقابة ←	تحديد ضوابط الرقابة التي بتعيين أختيارها
مثال ←	حسابات المدنين ←	اكتمال حسابات المدينين ←	معاملات المتحصلات النقدية وعملية التحويل ←	إكمال تسجيل تحويلات النقدية ←	الفصل بين المسئوليات عند التعامل مع تحويلات النقدية

تحديد التأكيدات الملائمة للقوائم المالية

Identifying Relevant Financial Stat Exeunt Assertions

متي تم تحديد الحسابات الجوهرية والأفصاحات يجب أن يحدد المراجعون تأكيدات القوائم المالية الملائمة لتلك الحسابات الجوهرية :-

(١) الوجود أو الحدوث ، **(٢)** الأكتمال ، **(٣)** التقييم أو التخصيص ، **(٤)** الحقوق والالتزامات ، **(٥)** العرض والأفصاح .

أن التأكيدات الملائمة الخاصة بأحد الحسابات هي تلك التي يكون لها معني أو مغزي عما إذا كان الحساب قد تم عرضه بعداله أم لا . علي سبيل المثال فأن تأكيد التقييم قد يكون ملائماً جداً لتحديد مقدار حسابات المدينين إلا أن ذلك

التأكيد يعتبر غير ملائم عادة لحسابات النقدية ما لم يكن هناك أرتباط بترجمة العملة .

تحديد عمليات التشغيل الجوهرية ومجموعة المعاملات الرئيسية

Identifying Significant Processes and Major Classes of Transactions

بعد أن يحدد المراجعون التأكيدات الملائمة فأنهم يحددون مجموعات المعاملات الرئيسية الهامه وعمليات التشغيل التي تؤثر علي الحسابات أو الأفصاحات . أن المجموعات الرئيسية للمعاملات **Major Classes Of Transactions**(دورات المعاملات **Transactions Cycles**) هي تلك التي تقوم بتصنيف المعاملات التي تعتبر جوهرية للقوائم الماليه. للتوضيح قد يتم ادخال مبيعات الشركة عن طريق العملاء إما عن طريق الأنترنت أو عن طريق محلات التجزئه . تلك الانواع من المبيعات هذه تمثل مجموعتين رئيسيتين للمعاملات داخل عمليات تشغيل المبيعات .

عندما يدرس المراجعون المجموعات الرئيسيه للمعاملات يكون من المفيد أن يتم تصنيفها حسب ما آشار إليه المعيار الثاني لمجلس الإشراف المحاسبي للشركة العامة علي أساس تحديد نوع العمليات روتينية أو غير روتينية أو تقديرية . حيث تمثل المعاملات الروتينية **Routine Transactions** في تلك الأنشطة المتكرره علي سبيل المثال المبيعات والمشتريات والمتحصلات والمدفوعات النقدية بالأضافة إلي عمليات الأجور. أما المعاملات غير الروتينية**Non routine Transactions** فهي تلك التي تحدث فقط دوريا ً. فهي لا تعد بصفه عامة جزء من التدفق الروتيني للمعاملات وأنما تتضمن عمليات علي سبيل المثال جرد وتسعير المخزون وعملية حساب مصروف الإهلاك أو تحديد المصروفات المدفوعه مقدماً . أما المعاملات التقديرية **Estimation Transactions** فهي تلك الأنشطة التي تتضمن أحكام الإدارة أو أفتراضاتها

علي سبيل المثال تحديد مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها أو وضع أحتياطيات ضمان ما بعد البيع بالإضافة إلي تقييم الأصول التي تتعرض للإنخفاض أو الأضمحلال .

من خلال مراجعة الرقابة الداخلية يجب علي المراجعين الأهتمام بكافة الأنواع الثلاثة للعمليات . ومع ذلك فأن المراجعون يجب أن يكونوا علي دراية بأن الطبيعة الفريده للمعاملات غير الروتينية والذاتية المرتبطه بتقدير المعاملات تجعلها قابلة للتعرض علي وجه الخصوص التحريفات ما لم يتم الرقابة عليها علي نحو ملائم .

وبعد أن يقوم المراجعون بتحديد المجموعات الجوهرية للمعاملات فأنهم يركزون علي عمليات التشغيل المرتبطة . ويتعين أن يقوم المراجعون بالآتي بالنسبة لكل عملية جوهرية :-

- فهم تدفق العمليات (الإدخال ، الترخيص ، التسجيل ، التشغيل والتقرير).
- تحديد النقاط التي يمكن أن ينشأ من خلالها التحريف .
- تحديد ضوابط الرقابة التي تتعامل مع التحريف المحتمل .
- تحديد ضوابط الرقابة التي تهدف إلي منع أو أكتشاف عمليات الاقتفاء أو التصرف في أصول الشركة في توقيت مناسب .

يوضح الشكل البياني رقم (٨/٤) توضيح للعلاقات الموجوده فيما بين الحسابات الجوهرية وعمليات التشغيل بالإضافة إلي أنواع المعاملات التي تركز علي عمليات المخزون . وهي تفترض وجود مجموعة معاملات رئيسية واحدة لكل عملية .

شكل (٨/٤)

العلاقات بين عمليات التشغيل وأنواع المعاملات والحسابات الجوهرية

أمثلة علي عمليات التشغيل	أمثلة علي الحسابات الجوهرية									
	أنواع المعاملات	النقدية	حسابات المدينين	مخصوص الديون المشكوك فيها	المخزون	أحتياطيات مخزون	مصروفات مدفوعه مقدماً	أصول ثابته	حسابات أخري	حقوق الملكية
أقفال القوائم المالية	غير روتينيه	×		×	×	×	×	×	×	×
متحصلات نقدية	روتينية	×							×	
مدفوعات نقدية	روتينية	×							×	
أجور	روتينية									
تحديد تكلفة المخزون	روتينية	×			×					
تقدير ارتباطات الشراء	تقدير								×	
تقدير المخزون الزائد أوالمتقادم	تقدير					×				
حساب التكلفة أوالسوق أيهما أقل	تقدير					×				
حساب طريقة LIFO	غير روتينية					×				
الجرد المادي للمخزون	غير روتينية					×				
حسابات المدنين والمبيعات	روتينية		×							

دراسة أهداف الرقابة وتحديد ضوابط الرقابة التي يتعين أختبارها

Considering Control Objectives and Identifying Controls to Test

بعد تحديد الحسابات الجوهرية والتأكيدات الملائمة وعمليات التشغيل ومجموعة المعاملات فأن المراجعون يجب أن يستخدموا تلك المعلومات لتقويم أين يمكن أن تحدث الأخطاء أو الغش . ويتضمن ذلك دراسة العلاقات الموجوده فيما بين مخاطر الأخطاء والغش وأهداف الرقابة . وعلي وجه التحديد فأن المراجعون يحددون ضوابط الرقابة التي يتعين أختبارها عن طريق دراسة :-

- النقاط التي يمكن أن تحدث عندها الأخطاء أو الغش .
- طبيعة ضوابط الرقابة المطبقة عن طريق الاداره .
- جوهرية كل إجراء رقابي في تحقيق أهداف معايير الرقابة .
- المخاطر الخاصة بأن ضوابط الرقابة قد لا يتم تشغيلها بفعالية .

عند تحديد مخاطر أن ضوابط الرقابة قد لا يتم تشغيلها بفعالية يقوم المراجعون بدراسة مثل تلك التغيرات التي تحدث في الحجم أو طبيعة المعاملات والتغيرات في ضوابط الرقابة أو الأفراد الذين يؤدون الإجراء الرقابي ، والدرجه التي خلالها تعتمد ضوابط الرقابة علي فعالية ضوابط الرقابة الأخري بالإضافة إلي مستوي ملائمتة وتعقد ضوابط الرقابه .

يجب أن يحدد المراجعون أهداف الرقابة الملائمة الخاصة بالمجالات التي قد تحدث خلالها التحريفات وبعد ذلك يتم أختبار ضوابط الرقابة التي تعتبر هامة لتحقيق كل هدف رقابي . وليس ضرورياً أن يتم أختبار كافة ضوابط الرقابة أو أختبار ضوابط الرقابة الزائدة أو الإضافية ، ما لم تكن تلك الزائده تمثل هدف للرقابة . وقد يقرر المراجعون أختبار ضوابط الرقابة المانعة **Preventive** وضوابط الرقابة الكاشفة **Detective** أو مزيج لكل من التأكيدات المتعدده والحسابات الجوهرية . أن ضوابط الرقابة المانعة تهدف

إلي منع الأخطاء أو الغش من الحدوث ، أما ضوابط الرقابة الكاشفة تهدف إلي أكتشاف الأخطاء أو الغش الذي حدث بالفعل . أن ضوابط الرقابة الفعاله بصفه عامة تتضمن مستويات ضوابط رقابية تتكون من مزيج من ضوابط الرقابة المانعه والكاشفة .

أن السؤال الذي يثار عندما يكون للعميل مواقع متعدده هو هل يجب أن يؤدي المراجعون أختبارات عند كافة المواقع ؟ ولاشك فأن الإجابة تكون بالنفي ، حيث يكون مطلوب من المراجعين أن يقوموا بأداء أختبارات لتلك المواقع (أو وحدات الأعمال) التي يمكن أن تخلق تحريف مادي في القوائم الماليه فقط سواء فردياً أو عندما يتم تجميعها مع تحريفات أخري .

٤) أختيار وتقويم فعالية تصميم الرقابة الداخلية علي التقرير المالي

Test and Evaluate Design Effectiveness of Internal Control over Financial Reporting

كما تجري كافة المعايير المهنية الأخري الخاصة بالرقابة الداخلية فأن المعيار الثاني الصادر عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة يميز بين فعالية التصميم وفعالية التشغيل . يشرح الشكل رقم **(٥/٤)** بأن المدخل الملائم يتمثل في الأختبار والتقويم . حيث أنه إذا كان التقويم غير فعال فأنه سيكون من غير الجدوي أن يتم أختبار ما إذا كانت ضوابط الرقابة المصممه يتم تشغيلها بفعالية أم لا .

لإختبار التقويم يحدد المراجعون أهداف الرقابة للشركة والتي تتعلق بعمليات التشغيل ومجموعات المعاملات الجوهرية . وبعد ذلك فأنهم يحددون ما إذا كانت ضوابط الرقابة المرتبطة إذا ما تم تشغيلها علي نحو ملائم يمكن أن تمنع أو تكتشف التحريفات التي يمكن أن تكون مادية أم لا . أن الإجراءات المؤداه عن طريق المراجعين لتقييم فعالية التصميم تتضمن الإستفسار والملاحظة وإجراءات التتبع وفحص التوثيق الملائم بالإضافة إلي

التقويم المحدد عما إذا كانت ضوابط الرقابة من المحتمل أن تمنع أو تكتشف التحريفات أم لا . يوفر الشكل البياني رقم **(٩/٤)** مثالاً عن أهداف الرقابة والمخاطر وضوابط الرقابة بإستخدام اطار **COSO** . حيث يقوم المراجعون علي وجه التحديد بدراسة ما إذا كانت ضوابط الرقابة التى إذا ما تم تفعيلها فأنها سوف تخفض من المخاطر إلي مستوي منخفض علي نحو ملائم .

أختبار وتقويم فعالية التشغيل للرقابة الداخلية علي التقرير المالي

Test and Evaluate Design Effectiveness of Internal Control over Financial Reporting

تحدد أختبارات فعالية التشغيل لإجراء الرقابة ما إذا إجراء الرقابة يعمل كما هو مخطط ومصمم أم لا ، أو ما إذا كان الشخص الذي يقوم باداء اجراء الرقابة يمتلك السلطة والمؤهلات الضرورية . من أجل التقرير عن كيفية تصميم أختبارات فعالية التشغيل ، يجب علي المراجع أن يركز علي طبيعة وتوقيت ومدي الإختبارات .

طبيعة أختبارات فعالية التشغيل

Nature of Test of Operating Effectiveness

تتضمن أختبارات ضوابط الرقابة الداخلية في ظل ترتيب أو درجات من الأقناع مزيج من الإستفسارات من الأفراد الملائمين وفحص المستندات الملائمة وملاحظة عمليات الشركة وإعادة أداء تطبيق ضوابط الرقابة . علي سبيل المثال من أجل تقويم ما إذا كان هدف الرقابة الثاني الموضح في الشكل رقم **(٩/٩)** - التسجيل الدقيق والكامل للفواتير يتم تحقيقه فأن المراجعين قد يستخدمون برامج مراجعة الكترونية عامه لعمليه فحص المستندات الالكترونيه لتحديد عدم وجود أي فجوات فى مستندات الشحن . أيضاً فأن المعيار الثاني ينص علي أن المراجعون يجب أن يختلفوا في إجراء الأختبارات المؤداه عندما يمكن أن يتم إدخال عدم أمكانية التنبؤ داخل عملية المراجعة .

أن تقويم الإستجابات إلي الأستفسارات يمثل تحدي خاص حيث أن تلك الإستجابات يمكن ان تتراوح ما بين استفسارات رسميه مكتوبة (علي سبيل المثال خطابات التمثيل) إلي أستفسارات شفويه غير رسميه . وبسبب أحتمال تشويه الحقائق أو سوء فهم الإستجابات فأن الاستفسار وحده لا يوفر دليل إثبات كافي لتدعيم الفعالية التشغيلية لإجراء الرقابة . لذلك فأن المراجعون يجب أن يدعموا الأستجابات إلي الإستفسارات عن طريق أداء إجراءات أخري علي سبيل المثال تقارير الفحص أو التوثيق الأخر المرتبط بالإستفسارات .

توقيت أختبارات ضوابط الرقابة Timing of Tests of Controls

يجب أن يتم أداء أختبارات ضوابط الرقابه فى فتره زمنية كافية لتحديد ما إذا كان هو التاريخ المحدد في تقرير الإدارة وان ضوابط الرقابة قد تم تشغيلها بفعالية. يجب علي المراجعين أن يكونوا علي دراية بأن بعض ضوابط الرقابه تعمل بشكل متصل (علي سبيل المثال ضوابط الرقابة علي المعاملات الروتينيه علي سبيل المثال المبيعات) ، في حين أن ضوابط أخري تعمل فقط بشكل دوري (علي سبيل المثال ضوابط الرقابة على المعاملات غير الروتينية علي سبيل المثال عند إعداد وتحليل القوائم الماليه الشهرية والربع سنوية . وبخصوص ضوابط الرقابة التي تعمل فقط بشكل دوري قد يكون من الضروري أن يتم الأنتظار حتي بعد تاريخ تقرير الإداره لإختيارها، علي سبيل المثال ضوابط الرقابة علي التقرير المالي في نهاية الفترة تعمل عادة فقط بعد تاريخ تقرير الإداره . ويمكن أن يتم أداء أختبارات المراجعين فقط فى الوقت الذي يتم فيه تشغيل ضوابط الرقابه .

شكل رقم (٤/٩)

العملية : حسابات المدينين

هدف الرقابة	المخاطر	ضوابط الرقابة الداخلية
١) التأكد من أن كافة البضائع المشحونة قد تم المطالبة بقيمتها علي نحو دقيق في الفتره الصحيحة .	فقد المستندات أو وجود معلومات غير صحيحة .	- إستخدام شروط معيارية للشحن والتعاقد . - توصيل الشروط غير المعيارية للشحن والتعاقد إلي قسم حسابات المدينين . - تحديد الشحونات قبل أو بعد نهاية الفترة عن طريق آليات الشحن ومستندات الشحن المرقمة بشكل مسلسل .
٢) تسجيل الفواتير علي نحو دقيق لكافة الشحونات المرخص بها ولتلك الشحونات فقط .	فقد المستندات أو وجود معلومات غير صحيحه .	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن مستندات الشحن وفواتير المبيعات. - مضاهاة الأوامر ومستندات الشحن والفواتير ومعلومات العميل وتتبع أي فقد أو معلومات غير متسقة. - أرسال قوائم العميل بالبريد بشكل دوري وفحص وحسم أي نزاعات أو أستفسارات عن طريق الأفراد المستقلين عن وظيفة إعداد الفواتير . - متابعة عدد من شكاوي العميل بخصوص الفواتير أو القوائم غير الصحيحة .

٣) تسجيل كافة المبيعات والمرتجعات والمسموحات بشكل دقيق ولتلك والمسموحات فقط .	- فقد مستندات أو وجود معلومات غير صحيحة . - مدخلات بيانات غير دقيقة .	- ترخيص الاشعارات الدائنة عن طريق افراد مستقلين عن وظيفة حسابات المدينين . - الترقيم المسبق والمحاسبة عن الاشعارات الدائنة ومستندات الإستلام . - مضاهاه الاشعارات الدائنة ومستندات الإستلام وحسم البنود غير المطابقة عن طريق أفراد مستقلين عن وظيفة حسابات المدينين . - إرسال قوائم العميل بالبريد دورياً وفحص وحسم النزاعات أو الإستفسارات عن طريق أفراد مستقلين عن وظيفة إعداد المطالبات والفواتير .
٤) التأكد من الأكتمال المستمر ودقة حسابات المدينين .	مدخلات غير مرخص بها عن مرتجعات ومسموحات وشطب غير موجود .	- فحص الترخيص المناظر للمرتجعات والمسموحات . - مطابقة استاذ فرعي حسابات المدينين مع المبيعات ومعاملات المتحصلات النقدية . - حسم الفروق بين أستاذ فرعي حسابات المدينين وحساب مراقبة حسابات المدينين .
٥) حمايه سجلات حسابات المدينين .	الوصول غير المرخص به لسجلات حسابات المدينين والبيانات المصنفه .	- تقييد الوصول إلي ملفات حسابات المدينين والبيانات المستخدمة في تشغيل حسابات المدينين .

مدي أختبارات ضوابط الرقابة Extent of Tests of Controls

يتطلب المعيار الثاني لمجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة أن يحصل المراجعون علي دليل أثبات كاف بخصوص فعالية ضوابط الرقابة علي كافة التأكيدات الملائمة المرتبطه بكافة الحسابات الجوهرية . ويعني ذلك أنه يتعين علي المراجعين تصميم اجراءات تعهد الى توفير مستوي عالي من التأكد بأن ضوابط الرقابة المرتبطه بكل تأكيد ملائم يتم تشغيلها بفعالية. وبالنسبة للضوابط اليدوية فأن ذلك يتضمن اختبارات بوجه عام تتسم بأنها أكثر تكثيفاً مقارنة بنظيرها في ضوابط الرقابة الالكترونية . وبصفة عامه فكلما تم تشغيل ضوابط الرقابة بشكل متكرر كلما تعين علي المراجعين أختبارها وكلما يتعين أختيار ضوابط الرقابة التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً بشكل أكثر مقارنة بتلك التى تتسم بأنها أكثر تكثيفاً . أيضا فأن المراجعون لا يمكن أن يكونوا مقتنعين بأدلة أثبات أقل أقناعاً بسبب وجود اعتقاد بأن الإدارة تتسم بالأمانة .

وعندما يتم تحديد استثناءات الرقابة فأن المراجعون يجب أن يقيموا بشكل حرج طبيعة ومدي الأختبارات ودراسة ما إذا كان الأختبار الإضافي يكون ملائماً أم لا . وأيضاً فأن استنتاج ان استثناء الرقابة المحدد لا يمثل أوجه قصور في إجراء الرقابة يعتبر ملائماً فقط إذا ما كان دليل الأثبات . الذي يمتد لأبعد ما كان المراجعون يخططون فيه أصلاً أو ما وراء الأستفسار . يدعم ذلك الأستنتاج . أن أصدار تقويم الإستثناءات سوف يتم وصفه بشكل أكثر تفصيلاً فيما بعد .

وبينما في كافة المرجعات يتعين علي المراجعين اداء عمل كافي لتوفير دليل الأثبات الرئيسي للأرتباط ، فأن عمل الأخرين متضمناً المراجعين الداخليين ، وموظفي الشركة بالأضافة إلي أفراد الطرف الثالث قد يتم أستخدامه أيضاً . ويتوقع أن عمل الأخرين سوف يتم تكريسه بشكل أكبر

لأختبار معاملات روتينية ذات مخاطر أقل بدلاً من ضوابط رقابة مقنعة أو ضوابط بيئة الرقابة . في كافة الحالات التي يتم ويستخدم خلالها عمل الأخرين يتعين علي المراجعين تقويم اكتمال وموضوعية هؤلاء الأفراد وأختبار العمل الذين يقومون بأداؤه . أيضاً يجب أن يؤدي المراجعون إجراءات التتبع بأنفسهم وعدم إستخدام عمل الأخرين لتخفيض العمل المؤدي علي ضوابط بيئة الرقابة .

وهناك سؤال أخر يرتبط بمدي الأختبار الذي ينشأ في التطبيق العملي هو هل يجب أن يقوم المراجعون بإعادة أختبار ضوابط الرقابه كل سنه أم قد يقومون بتغيير المجالات بحيث لا يتم أختباركافة ضوابط الرقابة كل سنه. يشترط المعيار الثاني بأن مراجعة كل سنه يجب أن تكون قائمة بذاتها وتبعاً لذلك فأن كافة الحسابات والتأكيدات الملائمة يجب أن يتم أختبارها سنوياً. ومع ذلك فمن المتوقع أن تتحقق كفاءات طبيعية كلما كرر المراجعون عملية المراجعة . ويرجع ذلك بسبب المفهوم المشار إليه بالمعرفة المتجمعه أوالمتراكمة لعملية المراجعة**Cumulative audit Knowledge** أو المعرفة التي يتم الحصول عليها من المراجعات السابقة التي تظل ملائمة حتي المراجعة الحالية . علي سبيل فأن المراجعون سوف يستغرقون عادة وقت أقل للحصول علي الفهم المطلوب للرقابة الداخلية للشركة في السنوات اللاحقة مقارنة بالمراجعة المتكاملة في السنة الأولي. أيضاً فقد يستخدم المراجعون عمل الأخرين لمدي متباين في سنوات معينة . وأخيراً في حدود المدي الذي يعرف خلاله المراجعون مواطن ضعف الرقابة فأن استراتيجية المراجعة يجب أن تعكس تلك المعرفه . ومع ذلك فأن المراجعون يجب عليهم أختبار ضوابط الرقابه كل سنه بغض النظر عما إذا كان قد تم تغييرها أم لا .

العلاقة بين أختبارات ضوابط الرقابة المؤداه لعملية مراجعة الرقابة الداخلية وتلك المؤداه لأغراض مراجعة القوائم المالية .

Relationship between Tests of Controls Performed for Internal Control Audit and Those Performed For the Financial Statements Audit

هل أنواع اختبارات ضوابط الرقابه المؤداه لعملية مراجعة الرقابة الداخلية هي ذاتها تلك المؤداه في عملية مراجعة القوائم الماليه ؟

وهل دليل الإثبات الناتج من الأختبارات المؤداه لعملية مراجعة الرقابة الداخلية يمكن استخدامه في عملية مراجعة القوائم المالية ؟. بينما الأجابه علي كل من تلك الأسئله هي بنعم إلا أن المراجعون يجب أن يدرسون الأختلافات الخاصة بأهداف الأختبارات .

أن هدف اختبارات ضوابط الرقابة في عملية مراجعة الرقابة الداخلية يتمثل في الحصول علي دليل أثبات بشأن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية لتدعيم رأي المراجعين عما إذا كان تقييم الإداره عن فعالية الرقابة الداخلية كوحده واحد أو في مجموعها قد تم تحديدها بعداله في نقطه من الزمن أم لا . وتبعاً لذلك فمن أجل التعبير عن ذلك الرأي فأن المراجعون يجب عليهم الحصول علي دليل أثبات بشأن فعالية ضوابط الرقابة علي كافة التأكيدات الملائمة لكافة الحسابات الجوهرية والأفصاحات في القوائم الماليه .

أما هدف أختبارات ضوابط الرقابه الداخلية الخاصه بمراجعة القوائم المالية فهو يتمثل في تقييم مخاطر الرقابة . فإذا ما قرر المراجعون تقييم مخاطر الرقابة عند أقل من مستوي الحد الأقصي فأنه مطلوب منهم الحصول علي دليل إثبات بأن ضوابط الرقابة الملائمة قد تم تشغيلها بفعالية أثناء إجمالي الفترة التي بناء عليها يقومون بتخطيط وضع الإعتماد علي تلك الضوابط الرقابيه . ومع ذلك فأن المراجعون ليس مطلوب منهم تقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصي لكافة التأكيدات .

والسؤال هو كيف يمكن لهدين المدخلين المختلفين المرتبطين بأختبارات ضوابط الرقابة أن يتم المطابقه بينهما في ظل أداء عملية مراجعة متكامله ؟ . يتيح المعيار الثاني لمجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة لأغراض مراجعه الرقابة الداخلية للمراجعين أن يحصلون علي دليل أثبات بشأن الفعالية التشغيلية عند أوقات مختلفه خلال السنه بشرط أن يقوم المراجعون بتحديث تلك الإختبارات أو يحصلون علي دليل أثبات أخر بأن ضوابط الرقابة ما زالت تعمل بفعاليه عند نهاية السنه . ولذلك فعلي الرغم من التوقيت الخاص بأصدار تقرير الرقابة الداخلية سوف لا يتطلب أداء أختبارات خلال كافة السنة فأن الطبيعة المتكاملة للمراجعتين تقترح أن يتم نشر الأختبار خلال السنه .

أن متطلبات المعيار الثاني قد كان له أثر علي دفع المراجعين نحو أداء مراجعات القوائم الماليه بأستخدام مدخل النظم - ذلك المدخل ذو الأعتماد الشديد علي دليل أثبات الرقابه الداخلية . وفي الواقع فحيث أن الأختبارات المكثفة لضوابط الرقابة مطلوبه لكل حساب جوهري لمراجعة الرقابة الداخليه فأن المراجعون يجب أن يكون لديهم دليل إثبات جوهري بشأن فعالية الرقابة الداخلية لأغراض مراجعة القوائم المالية . بصفه عامه يجب أن يوسع المراجعون أختباراتهم فقط لتغطية فترة القوائم الماليه من أجل تقييم مخاطر الرقابه عند مستوي مخصص لأغراض مراجعة القوائم المالية.

أثر أختبارات ضوابط الرقابة علي إجراءات التحقق الأساسية لمراجعة القوائم الماليه

Effects of Tests of Controls on Financial Statement Audit Substantive Procedures

تاريخياً لتعزيز كفاءه وفعالية المراجعه غالباً ما يستخدم المراجعون مدخل مراجعة أساسى لا يعتبر مقبولاً لأداء المراجعات المتكامله . يعتمد المراجعون تقليدياً وبصفة رئيسية (أو تماماً) علي دليل أثبات من إجراءات التحقق الأساسية بدلاً من أختيار ضوابط الرقابة في ظل مجالات المراجعة

عندما يتم أعتبار المدخل الأساسي مدخل يتسم بفعالية التكلفة. للتوضيح عندما يتم اداء مراجعة القوائم الماليه فقط فأن المراجعون غالباً ما يعتمدون بشده علي إجراءات التحقق الأساسي لمجالات مراجعة علي سبيل المثال الأصول الثابته والإستثمارات والقروض طويلة الأجل . وحيث أن المراجعون يجب أن يعدون تقرير الأن عن فعالية الرقابة الداخلية فأن المداخل التي تقتصر علي أختبار ضوابط الرقايه تعد غير ممكن قبولها .

وتاريخاً فأن هناك كفاءة أخري تم تطويرها في مراجعات القوائم الماليه تتمثل في تدنية أختبار ضوابط الرقابه المستهدفة في ظل ضوابط الرقابة المانعه **Preventive Controls** (علي سبيل المثال ضوابط رقابه عند مستوي المعاملات) بالإضافه إلي التأكيد علي أختبار ضوابط الرقابه الكاشفه **Detective controls** (علي سبيل المثال أنواع مختلفه من المطابقات وتقارير الإستثناء) . وعند التعبير عن رأي عن الرقابه الداخليه فإن المعيار الثاني لمجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامه يعتمد على استخدام مدخل يتضمن أختبار كل من ضوابط الرقابة المانعه والكاشفة .

وحيث تتطلب عملية المراجعة المتكاملة أختبارات ضوابط الرقابه الداخلية لكافة الحسابات الرئيسية والتأكيدات الملائمة فأن الظروف التي يتبين خلالها فعالية ضوابط الرقابة الداخلية سوف تؤدي إلي نطاق منخفض لإجراءات التحقق الأساسية مقارنه بالموقف الذي قد تكشف خلاله أختبارات ضوابط الرقابه عن نظام غير فعال أو موقف خلاله قد لا يتم أداء أختيارات ضوابط الرقابه . ومع ذلك فعندما يتم تحديد وجود أوجه قصور جوهرية أو مواطن ضعف مادية فأن المراجعون يجب أن يحصلون علي تأكد بأن أوجه القصور هذه لم تؤدي إلي تحريفات ماديه غير مكتشفه . وكمثال علي ذلك فإذا ما أعتبرت ضوابط الرقابه علي تسجيل الإيرادات غير فعاله فأن المراجعون يجب أن يحددوا ما إذا كانت إجراءات المراجعه المصممه في

برنامج المراجعه يجب أن يتم تعديلها للحصول علي مزيد من أدله الإثبات الخاصه بعدالة تحديد الإيرادات .

أن المستوي المكثف لأختبار ضوابط الرقابه المقرره أثناء عملية المراجعه المتكاملة يؤدي إلي تساؤل عما إذا كان أختبارات التحقق الأساسية قد يتم حذفها بشكل كامل في المجالات التي قد توجد خلالها ضوابط رقابه تعمل بفعالية. وهذا لا يعتبر مقبولاً . فبعض النظر عن المستوي المقدر لمخاطر الرقابة فأن المراجعون يجب أن يؤدوا إجراءات تحقق أساسية لكافة التأكيدات الملائمة المرتبطه بكافة الحسابات الجوهرية والأفصاحات .

أثر إجراءات التحقق الأساسية للقوائم الماليه علي مراجعة الرقابة الداخلية

Effect of financial Statement Substantive Procedures on the Audit of Internal Control

تم إيضاح أن مراجعة الرقابه الداخلية يمكن أن تؤثر علي نطاق إجراءات التحقق الأساسية المؤداه لمراجعة القوائم الماليه . وبشكل بديل فأن نتائج إجراءات التحقق الأساسية قد تؤثر علي مراجعة الرقابة الداخلية. أن النتائج التي يتم الحصول عليها عند أداء إجراءات التحقق الأساسية في مراجعة القوائم الماليه قد توفر دليل أثبات علي فعالية أو عدم فعالية الرقابة الداخلية علي التقرير المالي . علي سبيل المثال فأن تحديد وجود تحريف مادي في القوائم الماليه يتم أعتباره مؤشر علي الأقل علي وجود أوجه قصور جوهريه في الرقابة الداخلية . وكأمثلة إضافية علي نتائج إجراءات التحقق الأساسيه التي قد تؤثر علي مراجعة الرقابة الداخلية التصرفات غير القانونية ، ومعاملات الطرف المرتبط ومعقولية التقديرات المحاسبية بالإضافة إلي الاختيار الشامل للعميل للمباديء المحاسبية .

□

تكوين رأي عن فعالية الرقابة الداخلية علي التقرير المالي

From an Opinion on Effective of Internal Control over Financial Reporting

عند تكوين رأي عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي يقوم المراجعون بتقويم كافة أدلة الأثبات متضمناً :-

١- كفاية التقييم المؤدي عن طريق الإدارة .

٢- نتائج تقويم المراجعين للتصميم .

٣- نتائج أختبارات الفعالية التشغيلية لضوابط الرقابة الداخلية .

٤- النتائج السلبية لإجراءات التحقق الأساسي المؤدي أثناء مراجعة القوائم المالية .

٥- أي أوجة قصور محدده في الرقابة الداخلية .

وقد يتم إصدار رأي مراجعة غير متحفظ عند عدم وجود مواطن ضعف مادية في الرقابة الداخلية تم تحديدها في ذلك التاريخ (نهاية السنة) . وعندما لا تكون هناك أية قيود علي نطاق عمل المراجعين . يؤدي وجود واحد أو أكثر من مواطن الضعف المادية في الرقابة الداخلية إلي إصدار رأي سلبي أو عكسي . وقد يؤدي وجود قيود النطاق إلي أصدار رأي متحفظ أو قد يتم الأمتناع عن أبداء الرأي .

أن تحديد ما إذا كانت أوجه القصور قد تم تحديدها أم لا فأن الأحتمال والقيمة المحتملة للتحريف تمثل العامل الأساسي لتحديد الرأي الملائم الذي يتم إصدارة . فإذا لم يتم تحديد وجود أية أوجه قصور وإذا لم تكن هناك أية قيود في النطاق فأن إصدار رأي غير متحفظ يعتبر ملائماً .

تقويم أوجه القصور Evaluating Deficiencies

يجب أن يقوم المراجعون بتقويم ما إذا كانت أوجه القصور المحدده في نظام الرقابة سواء فردياً أو عن تجميعها معاً تمثل أوجه قصور جوهرية أو مواطن ضعف مادية . ويتضمن ذلك دراسة كل من العوامل الكمية والنوعية .

وعندما يتم تحديد أوجه قصور فأن المراجعون يدرسون ما إذا كان هناك أي ضوابط رقابة داخلية أخري تخفف بفعالية مخاطر التحريف المحتمل وتخلق موقف معين خلاله لا يعتبر أوجه القصور جوهرياً أو علي الأقل لا تشكل مواطن ضعف ماديه . وقد سبق الأشاره إلي إستخدام مثال عن وجود موطن ضعف في المدفوعات النقدية والتي تم التخفيف منها عن طريق إجراء رقابة معوض بمطابقة حساب البنك عن طريق أحد الأفراد الأخرين المستقلين عن وظيفة النقدية . مثل ذلك الإجراء المعوض قد يجعل المراجعين يغيرون تقييمهم لأوجه القصور وتخفيضها عن أوجة القصور الذي سيتم اعتباره جوهرياً (أو موطن الضعف المادي) إلي أخر يمثل ببساطة أوجه قصور في إجراء الرقابة .

عند تقويم المقدار المحتمل للتحريف المرتبطه بأوجه قصور في إجراء الرقابة يقوم المراجعون بدراسة ليس فقط التحريفات المحدده وإنما المقدار الذي يمكن أن يحدث بدرجة أكثر أحتمالاً . علي الرغم من وجود مداخل عديده مختلفة لذلك التقويم فأن أحد تلك المداخل تتمثل في دراسة الحجم المحتمل للتحريف الذي يمكن أن ينشأ من أوجه القصور . وهذا يعني أنه في ظل أسوأ سيناريو للظروف يتم تحديد مقدار ذلك التحريف الذي يمكن أن ينشأ بالجنية ؟ فإذا زاد ذلك المقدار عن مبلغ غير ذو أثر متعاقب فأن المراجعون يدرسون مقدار التحريف المحتمل الذي يمكن أن يحدث بشكل أكثر أحتمالاً فإذا زاد الأحتمال الكبير لمقدار التحريف عن مقدار لا يعتبر ذو أثر متعاقب ولكنه أقل من المادي فأن الأمر يكون ازاء وجود أوجه قصور جوهرية . أما إذا كان المقدار مادياً فأن أوجه القصور يعتبر موطن ضعف مادي .

يجب أن يدرس المراجعون أيضاً العوامل النوعية والوصفية عندما يتم تقييم الأهميه النسبيه كما هو الحال عند مراجعة القوائم المالية . وكأمثلة علي تلك العوامل النوعية ما إذا كان موطن الضعف يرتبط بمعاملات طرف

مرتبط بالإضافة إلي التغيرات في خصائص الحساب بالأرتباط بالسنه السابقة . وفي الحقيقة فأن المراجعون يجب أن يحاولوا أن يحددوا ما هو الإجراء الرسمي الذي يحدد ما هو أوجه القصور الجوهري أو موطن الضعف المادي.

أن المعيار الثاني لمجلس الأشراف المحاسبي علي الشركة العامة يوفر أمثلة عديده لأوجه القصور التي تعتبر علي الأقل أوجه قصور جوهريه متضمناً نقص ضوابط الرقابة الفعالة علي النحو التالي :-

- ضوابط الرقابة علي أختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية التي تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً .
- برامج وضوابط الرقابة المضادة للغش .
- ضوابط الرقابة علي المعاملات غير الروتينية وغير المنتظمه .
- ضوابط الرقابة علي عملية التقرير المالي في نهاية الفترة .

وقد أقترح المعيار أيضاً أن الآتي يمثل علي الأقل أوجه قصور جوهريه ومؤشرات قوية علي وجود موطن ضعف مادي في الرقابة الداخلية علي التقرير المالي :-

- إعادة صياغة القوائم المالية التي تم إصدارها سابقاً لتعكس تصحيح معين. - تحديد التحريف المادي عن طريق المراجعين الذي لم يتم تحديده أصلاً عن طريق الرقابة الداخلية للشركة .
- الإشراف غير الفعال للتقرير الخارجي عن طريق لجنه المراجعة .
- وظيفة مراجعة داخلية غير فعالة .
- التزام تنظيمي غير كاف تعمل في ظل صناعات منظمة بشكل مرتفع .
- أوجه قصور جوهريه سبق توصيلها بدون تصحيح لفتره زمنية معقولة.
- بيئة رقابة غير فعالة .

تصحيح موطن الضعف المادي Correcting a material weakness

يتم تعديل تقرير المراجعة عند وجود مواطن ضعف مادية في تاريخ القوائم الماليه (نهاية السنة) ، للتوضيح يفترض وجود موقف خلاله قامت الإداره في الشهور الاربعه قبل نهاية السنه بتحديد وجود موطن ضعف مادي . فمإذا ما قامت الإداره بتصحيح موطن الضعف ذلك قبل نهاية السنة فهل يمكن للمراجعين إصدار رأي غير متحفظ عن الرقابة الداخلية ؟ أن الأجابه علي ذلك تكون نعم بالطبع ولكن فقط إذا كان للمراجعين دليل إثبات كافي يوفر تأكد معقول بأن إجراء الرقابة الجديد يتم تشغيله بفعالية . أن الحصول علي مثل ذلك الدليل يعتبر أسهل كثيراً مقارنة بضوابط الرقابة التي تعمل بشكل متكرر ، علي النقيض من تلك الضوابط التي تعمل فقط شهرياً أو كل ربع سنة (علي سبيل المثال تاريخ اقفال القوائم المالية). عموماً فأن توقيت تحديد موطن الضعف المادي يعتبر هاماً جداً . علي سبيل المثال إذا لم يتم تحديد موطن الضعف المادي حتي نهاية السنة يجب أن يتم إصدار رأي عكسي حتي إذا تم تصحيح موطن الضعف ، حيث أن الرقابه الداخلية لن تعمل بفعالية في تاريخ تقرير الإدارة .

الرأي ذو الجزئين Two – part Opinion

أن أراء المراجعين عن الرقابة الداخلية في ظل المعيار الثاني لمجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة ذو جزئين مميزين ، كل منهما يتأسس علي معايير الرقابة المختاره عن طريق الإدارة على النحو التالى :-

١- رأي المراجع عما إذا كان تقييم فعالية الرقابة الداخلية للإدارة يعتبر ملائماً أم لا .

٢- رأي المراجع عما إذا كانت الشركة تحتفظ في كافة النواحي الهامة برقابة داخلية فعاله علي التقرير المالي . ويعني ذلك أن المراجعون

يعدون تقريراً عن كل من ملائمة عملية تقييم الإدارة وبشكل أكثر مباشره علي تقييمهم للرقابة الداخلية .

يوفر الشكل رقم (١٠/٤) تقرير غير متحفظ يتضمن أراء علي كل من تقييم الإدارة وعلي الرقابة الداخلية مباشره .

شكل رقم (١٠/٤)

تقرير ذو رأي معياري غير متحفظ عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي

تقرير منشأة المحاسبة العامة المسجلة المستقلة

إلي لجنة المراجعة ومساهمي شركة Carver

(فقرة تمهيدية)

Introductory Paragraph

قمنا بمراجعة تقييم الإدارة المتضمن في تقرير الإدارة المرفق عن الرقابة الداخلية بأن شركة Carver تحتفظ برقابة داخلية فعالة علي التقرير المالي في ٣١ ديسمبرعام ٣×٢٠ تأسيساً علي المعايير المقرره في الآطار المتكامل – للرقابه الداخلية الصادر عن طريق لجنة التنظيمات الراعية للجنة تريدواي (COSO) . أن إدارة شركة Carver مسئولة عن الأحتفاظ بنظام رقابة فعال علي التقرير المالي وعن تقييمها لفعالية الرقابة الداخلية علي التقرير المالي . أن مسئوليتنا تتمثل في التعبير عن رأي عن تقييم الإدارة وإبداء رأي علي فعالية الرقابة الداخلية علي التقرير المالي تأسيساً علي مراجعتنا .

(فقرة النطاق)

(Scope Paragraph)

قمنا بأجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير مجلس المحاسبة علي الشركة العامة (بالولايات المتحده) . تتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة من أجل الحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت الرقابة الداخلية الفعاله علي التقرير المالي قد تم الأحتفاظ بها في كافة النواحي الهامة . وقد تضمنت مراجعتنا الحصول علي فهم بالرقابة الداخلية علي التقرير المالي وتقويم تقييم الإدارة وأختبار وتقويم فعالية تصميم وتشغيل الرقابة

الداخليـة وأداء بعض الإجـراءات الأخـري التـي رأيناهـا ضـرورية فـي الظـروف المحيطـه. ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لابداء رأينا .

(فقرة التعريف)

(Definition Paragraph)

تمثـل الرقابـة الداخليـة للشركة علـي التقريـر المـالي عمليـة مصممه لتـوفير تأكـد معقـول بخصوص أمكانية الأعتماد علي التقرير المالي وأعداد القوائم الماليه للأغراض الخارجية طبقاً لمباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .تتضمن الرقابة الداخلية علي التقرير المـالي تلك السياسات والإجراءات التي : (١) تتعلق بالإحتفاظ بالسجلات التي تعكس بتفصيل معقول وبدقه وبعدالة المعاملات والتصرفات في أصول الشركة ، (٢) توفير تأكد معقول بأن المعاملات قد تـم تسـجيلها علـي نحـو ضـروري مـن شـأنه يتـيح إعداد القـوائم الماليـة طبقـاً لمبـاديء المحاسـبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً بالإضافه إلي أن متحصـلات ومـدفوعات الشركة قد تـم عملـها فقط طبقاً لترخيص الإداره ومديري الشركة ، (٣) توفير تأكد معقول بخصوص منـع وأكتشـاف – في وقت ملائم – أي أقتفاء أو إستخدام أو تصرف غير مرخص بـه فـي أصول الشركة والتـي يمكن أن يكون لها أثر مادي علي القوائم الماليه .

(فقره القيود الكامنة)

(Inherent Limitation Paragraph)

بسبب القيود الكامنه فأن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي قد لا تمنـع أو تكتشف التحريفات . أيضاً فأن تقديرات أي تقويم للفعالية للفترات المستقبلية تتعرض لمخـاطر أن ضوابط الرقابـة الداخليـة قد تصبح غير كافيـة بسـبب التغيـرات فـي الظـروف أو أن درجـة الالتزام بالسياسات والإجراءات قد تنخفض .

(فقرة الرأي)

(Opinion Paragraph)

فـي رأينـا فـأن تقيـيم الإدارة بـأن شـركة **Carver** قد أحتفظت برقابـة داخليـة علـي التقرير المـالي فـي ٣١ ديسمبر عـام ٢٠×٣ قد تـم تحديـده فـي كافـة النـواحي الـهامـه تأسيساً علـي المعايير المقرره في الأطار المتكامـل للرقابـه الداخلية الصـادره عن طريـق لجنة التنظيمات الراعية للجنة تريدواي. أيضاً في رأينـا بـأن شركة **Carver** قد أحتفظت في كافة النواحي الـهامه برقابة داخلية فعاله علي التقرير المـالي فـي ٣١ ديسمبر عام ٢٠×٣ تأسيساً علـي الأطـار المتكامـل للرقابـه الداخليـة الصـادر عن طريـق معايير **COSO** .

(فقرة توضيحية)
(Explanatory Paragraph)

قمنا أيضاً طبقاً لمعايير مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة (بالولايات المتحده) بمراجعة الميزانيات العمومية لشركة Carver في ٣١ ديسمبر ٢٠×٣ ، ٣١ ديسمبر عام ٢٠×٢ والقوائم المرتبطة – الدخل وحقوق المساهمين والتدفقات لكل من السنوات الثلاثة للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٣ لشركة Carver وتقريرنا المؤرخ في ١٢ فبراير ٢٠×٤ قد عبر عن رأي غير متحفظ .

Willington & co. CPAs

اريزونا الولايات المتحدة الأمريكية

١٢ فبراير عام ٢٠×٣

تعديلات تقرير المراجعة Audit Report modifications

وجود موطن ضعف مادي Existence of a material weakness

يؤدي وجود موطن ضعف مادي في الرقابه الداخلية في نهاية السنة إلي إصدار رأي عكسي . وعند التعبير عن راي عكسي فأن تقرير المراجعين يجب أن يحدد موطن الضعف المادي ويجب أن يشير إلي مواطن الضعف المادي التى تم تحديدها ويتم وصفها . وحيث أن رأي المراجعة يتم علي كل من تقييم الإدارة والرقابة الداخلية ذاتها فأن المراجعون قد يبدون كل من رأي غير متحفظ ورأي عكسي داخل نفس التقرير . علي سبيل المثال فإذا عبر تقرير الإدارة عن تقييم عكسي بسبب وجود موطن ضعف مادي فأن المراجعون سوف يتفقون مع ذلك التقييم ويقومون بتوفير رأي غير متحفظ عليه . ومع ذلك ففي الرأي عن الرقابة الداخلية ذاتها سوف يصدر المراجعون رأياً عكسياً. يوفر الشكل رقم **(١١/٤)** مثالاً عن مثل ذلك الرأي العكسي .

قيود النطاق Scope Limitations

إذا ما تم فرض قيد علي نطاق عملية المراجعة عن طريق الظروف فأن المراجعون يتعين عليهم الإنسحاب من الأرتباط والأمتناع عن إبداء الرأي أو قد يعبرون عن رأي متحفظ . يعتمد القرار الذي يتم أتخاذه علي تقييم المراجعين للاهمية النسبية للاجراءات المحذوفة علي قدرتهم علي تكوين رأي عن تقييم الإدارة للرقابة الداخلية علي التقرير المالي . وعندما يتم فرض قيود عن طريق الإدراة فأن المراجعون يجب أن ينسحبون من الأرتباط أو يمتنعون عن ابداء الرأي عن تقييم الإدارة للرقابة الداخلية علي التقرير المالي وفعالية الرقابة الداخلية علي التقرير المالي .

وقد سبق مناقشة الموقف الذي فيه يقوم المراجعون يتحدد موطن الضعف المادي والذى خلاله تتخذ الإدارة خطوات لتصحيح ذلك الموطن قبل نهاية السنه. فإذا لم يكن المراجعون غير قادرين علي الحصول علي دليل إثبات كافي بأن ضوابط الرقابة الجديده تعتبر فعالة لفترة كافية من الزمن فأنهم سوف يتخذون قرار الامتناع عن إبداء الرأي عن الرقابة الداخلية .

شكل بياني رقم (١١/٤)

مستخرج من تقرير يتضمن رأي عكسي عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي

تعتبر الفقرات من (١) إلي (٤) متماثلة مع تلك الموضحة في الشكل رقم (١٠/٤) بعنوان التقرير المعياري غير المتحفظ .

(فقرة توضيحية)

(Explanatory Paragraph)

يعتبر وجود موطن ضعف مادي بمثابة أوجه قصور في إجراء الرقابة أو مزيج من أوجه قصور الرقابة التي تؤدي إلي أكثر من وجود أحتمال كبير بأن التحريف المادي للقوائم الماليه السنوية أو الدورية لن يتم منعها أو أكتشافها . أن موطن الضعف المادي التالي قد تم تحديده وتضمينة في تقييم الإدراة (يتم تضمين وصف لموطن الضعف المادي وأثره علي تحقيق أهداف معايير الرقابة) . يتم مراعاه موطن الضعف

المـادي عنـد تحديـد طبيعـة وتوقيـت ومـدي أختبـارات المراجعـة التـى يـتم تطبيقهـا عنـد مراجعتنا للقوائم الماليه عام ٢٠×٣ ، وذلك التقرير لن يؤثر علي تقريرنـا المـؤرخ (تـاريخ التقرير الذي يجب أن يكون هو نفسه تاريخ ذلك التقرير علي الرقابـة الداخليـة) عن تلك القوائم الماليه .

(فقرة الرأي)

(Opinion Paragraph)

في رأينا أن تقييم الإداره بأن شركة Carver لم تحتفظ برقابة داخلية فعالـة علي التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٣ قد تم تحديده بعداله في كافة النواحي الهامه تأسيساً علي المعايير المقرره في الأطار المتكامل للرقابة الداخليـة الصـادر عن طريق لجنة COSO . أيضاً في رأينا بسبب أثر موطن الضعف المادي الموصوف بعاليـة علي تحقيق أهداف معايير الرقابـة فأن شركة Carver لم تحتفظ برقابة داخلية فعالـه علي التقرير المـالي فـي ٣١ ديسمبر عـام ٢٠x٣ تأسيسـاً علـي المعـايير المقـرره فـي الأطـار المتكامل للرقابه الداخلية الصادره عن طريق لجنة COSO . وأيضاً في رأينـا بسـبب أثـر موطن الضعف المـادي الموصوف بعاليـة علي تحقيـق أهداف معايير الرقابـة فأن شركة Carver لـم تحـتفظ برقابـة داخليـة فعالـة علـي التقريـر المـؤرخ فـي ٣١ ديسـمبر عـام ٢٠x٣ تأسيساً علي المعايير المقرره في الآطار المتكامل للرقابة الداخليـة الصـادر عن طريق COSO .

تقييم الإداره يعتبر غير كافي أو أن تقرير الأدارة يعتبر غير ملائم

Management's Assessment Is Inadequate or Management's Report is in prod rioted

عنـدما يتبـين أن تقيـيم الإداره غيـر كـافي يجـب علـي المـراجعين تعـديل تقريرهم نتيجة وجود قيد نطـاق . فـإذا مـا أعتقد المراجعـون أن تقريـر الإدارة غير ملائم فأنهم يجب ان يعدلوا تقريرهم ليتضمن علـي الأقل فقرة توضـيحية تصف أسبابهم ومبرراتهم لتلك النتيجة أو ذلك الأستنتاج . يلخص الشـكل رقـم **(١٢/٤)** التقرير عن ذلك والظروف السابقة الموصوفه في ذلك القسم .

□

الأعتماد علي مراجعين أخرين Reliance on other Auditors

عندما يقوم مراجعون أخرون بأداء جزء عن عملية المراجعه فإنه يتعين على المراجعين التقرير عما اذا كانوا قادرين على العمل كمراجعين رئيسيين أم لا .

أن الأعتبارات ومتطلبات التقرير تعتبر هي نفسها عند أرتباط مراجعين أخرين بمراجعة القوائم المالية. أن المراجعون الذين يكونوا قادرين علي العمل كمراجعين رئيسيين للقوائم المالية عادة ما يعملون أيضاً كمراجعين رئيسيين للرقابة الداخلية . وعندما يقرر المراجعون الرئيسيون الإشاره في تقريرهم إلي عمل المراجعين الأخرين فأن تلك الإشاره يتم تضمينها سواء في وصف نطاق عملية المراجعه وفي التعبير عن الرأي .

شكل بياني رقم (١٢/٤)

الظروف المؤثره علي أداء المراجعين عن تقييم الإدارة والرقابة الداخلية

الظروف	أراء المراجعين	
	علي تقييم الإدارة	علي الرقابة الداخلية
وجود موطن ضعف مادي في تاريخ معين – أتفاق العميل وتعديل التقرير . – أتفاق العميل وعدم تعديل التقرير .	 غير متحفظ عكسي	 عكسي عكسي
وجود موطن ضعف مادي أثناء السنه . – أختبار المراجعين لنظام جديد وحذف موطن ضعف مادي. – عدم وجود وقت كافي للمراجعين لأختبار نظام جديد .	غير متحفظ المعاملة كقيد نطاق	غير متحفظ نفسه
قيد النطاق – مفروض عن طريق الظروف . – مفروض عن طريق الإداره .	رأي متحفظ أو الأمتناع عن إبداء الرأي (أو الأنسحاب من الأرتباط) . الأمتناع عن إبداء الرأي (أو الأنسحاب من الارتباط)	نفسه نفسه
عملية تقييم الإدارة – غير كاف . – غير ملائم .	المعالجة كقيد نطاق كحد أدني يضاف فقرة توضيحية	نفسه نفسه

الأحداث اللاحقة Subsequent Events

تعبر الأحداث اللاحقة الملائمة لمراجعة الرقابة الداخلية عن التغيرات في الرقابة الداخلية اللاحقة لنهاية السنة قبل تآريخ تقرير المراجعين . ويقع علي المراجعين مسئولية القيام بعمل استفسارات من الإدارة عما إذا كان هناك أياً من تلك التغيرات . فإذا حصل المراجعون علي معرفة بالأحداث اللاحقة التي تؤثر مادياً وعكسياً علي فعالية الرقابة الداخلية ، فأنهم يجب أن يصدرون رأياً عكساً . فإذا لم يكن المراجعون قادرين علي تحديد أثر الحدث اللاحق فأنهم يجب أن يمتنعون عن إبداء الرأي .

أصدار تقرير مدمج عن القوائم الماليه والرقابة الداخلية

Issuing a Combined Report on the Financial Statements and Internal Control

يتيح المعيار الثاني الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة أما أصدار تقارير منفصلة عن مراجعتهم للقوائم الماليه والرقابة الداخلية أو أصدار تقرير واحد مدمج . وقد تأسس التوضيح في ذلك الفصل علي أصدار تقارير منفصله . إلا أن الشكل رقم (١٣/٤) يوفر شرح لتقرير غير متحفظ مدمج علي كل من مراجعات القوائم المالية والرقابة الداخلية .

المتطلبات الأخري للتوصيل Other Communication Requirements

يتطلب المعيار الثاني الصادر عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي للشركة العامة أن يقوم المراجعون بأخطار لجنة المراجعة كتابة بكافة أوجه القصور الجوهرية ومواطن الضعف المادية التي تنم إلي علم المراجعين. يوجد ذلك المتطلب حتي بالنسبه لأوجه القصور الجوهرية ومواطن الضعف التي تم تصحيحها قبل نهاية السنة . أيضا يتعين علي المراجعين أن يقوموا بتوصيل معلومات لإدارة الشركة عن كافة أوجه قصور الرقابة التي لم يتم توصيلها قبل ذلك سابقاً على أن يكون ذلك كتابه .

شكل بيان رقم (١٣/٤)

تقرير مدمج يتضمن رأي معياري غير متحفظ عن كل من القوائم المالية والرقابة الداخلية علي التقرير المالي

تقرير منشاة المحاسبة العامة المستقلة المسجلة

إلي لجنة المراجعة ومساهمي شركة **Carver**

(فقرة تمهيدية)

قمنا بمراجعة الميزانيات العمومية المرفقة لشركة Carver في ٣١ ديسمبر عام ٢٠×٣ ، عام ٢٠×٢ والقوائم المرتبطه – الدخل وحقوق المساهمين والدخل الشامل والتدفقات النقدية لكل من السنوات في فترة نهاية الثلاث سنوات والمنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠×٣ . قمنا أيضاً بمراجعة تقييم الإدارة المتضمن في تقرير الإدارة المرفق عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي بأن شركة Carver قد أحتفظت برقابة داخلية فعالة علي التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٢٠×٣ تأسيساً علي المعايير المقرره من لجنة COSO . أن إدارة شركة Carver مسئوله عن تلك القوائم الماليه وعن الأحتفاظ برقابة داخلية فعاله علي التقرير المالي وعن تقييمها عن فعالية الرقابة الداخلية علي التقرير المالي . أما مسئوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأي عن تلك القوائم الماليه ، وعن إبداء الرأي عن تقييم الإدارة بالإضافة إلي إبداء الرأي عن فعالية الرقابة الداخلية علي التقرير المالي للشركة تأسيساً علي مراجعتنا .

(فقرة النطاق)

(Scope Paragraph)

قمنا بإجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة (بالولايات المتحدة) . تتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عمليات المراجعة من أجل الحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف المادي وما إذا كانت الرقابة الداخلية علي التقرير المالي قد تم الأحتفاظ بها في كافة النواحي الهامة . أن مراجعتنا للقوائم الماليه تضمنت فحص علي أساس أختباري لأدلة الأثبات . المدعمة للقيم والأفصاحات في القوائم المالية ، وتقييم العرض الشامل للقوائم المالية . أن مراجعتنا للرقابة

الداخلية علي التقرير المالي قد تضمنت الحصول علي فهم بالرقابة الداخلية علي التقرير المالي ، وتقويم تقييم الإداره ، وأختبار وتقويم فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية بالأضافة إلي أداء تلك الإجراءات الأخري التي رأيناها ضرورية في ظل الظروف المحيطة . ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

(فقرة التعريف)

(Definition Paragraph)

أن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي بالشركة تعتبرعملية مصممة لتوفير تأكد معقول بخصوص إمكانية الأعتماد علي التقرير المالي وأعداد القوائم المالية للأغرض الخارجية طبقاً لمباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً .

تتضمن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي للشركة تلك السياسات والإجراءات التي (١) تتعلق بالأحتفاظ بالسجلات والتي تعكس بتفصيل معقول وبدقة وبعداله المعاملات والتصرفات في أصول الشركة ، (٢) وتوفر تأكد معقول بأن المعاملات قد تم تسجيلها لتسمح بشكل ضروري إعداد القوائم المالية طبقاً لمباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً وأن المتحصلات والمدفوعات النقدية للشركة قد تم عملها فقط طبقاً لترخيصات الإدارة ومجلس إدارة الشركة ، (٣) توفر تأكد معقول بخصوص منع أو أكتشاف – في وقت ملائم الاقتفاء والأستخدام أو التصرف في أصول الشركة غير المرخص والتي يمكن أن يكون لها أثر علي القوائم المالية .

(فقرة القيود الكامنه)

(Inherent Limitation paragraph)

بسبب القيود الكامنه للرقابة الداخلية علي التقرير المالي فأنها قد لا تمنع أو تكتشف التحريفات ، أيضاً فأن تقديرات أي تقويم لفعالية الفترات المستقبليه تتعرض لمخاطر أن ضوابط الرقابة قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف أو أن درجه الالتزام بالسياسات والإجراءات تنخفض .

(فقرة الرأي)

(Opinion Paragraph)

في رأينا أن القوائم الماليه المشار إليها بعالية تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي لشركة Carver في ٣١ ديسمبر عام ٢٠×٢ وعام ٢٠×٣ ونتائج أعمالها

وتدفقات النقدية لكل سنة من السنوات في فترة الثلاثة سنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٣×٢٠ طبقاً لمباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية . أيضاً في رأينا أن تقييم الإدارة بأن شركة Carver تحتفظ برقابة داخلية فعاله علي التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٣×٢٠ قد تم تحديده بوضوح في كافة النواحي الهامة تأسيساً علي المعايير المقرره في الأطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن طريق COSO . علاوة علي ذلك ففي رأينا أن شركة Carver قد أحتفظت في كافة النواحي الهامة برقابة داخلية فعاله علي التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٣ تأسيساً علي المعايير المقرره في الأطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن طريق لجنة COSO .

Willington & Co. CPAs
اريزونا – الولايات المتحده الأمريكية
١٢ فبراير عام ٤×٢٠

٤/٤ أسئلة وتطبيقات

١) يتضمن القسم رقم ٤٠٤ من قانون Sarbanes – Oxley جزئين رئيسيين صفهما .

٢) حدد المسئوليات الأربعة الشاملة للإدارة بخصوص الرقابة الداخلية علي التقرير المالي التي نشأت نتيجة تطبيق هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية متطلبات قانون **Sarbanes-Oxley** عام ٢٠٠٢ .

٣) ما هي المعلومات التي يجب تطبيقها في تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي في التقرير السنوي .

٤) علق علي دقة الإيضاح التالي: " حيث أن كافة مواطن الضعف المادية تعتبر أوجة قصور جوهرية فأن كافة أوجة القصور الجوهرية تعتبر مواطن ضعف مادية .

٥) صنف الفرق بين أوجة القصور الجوهرية ومواطن الضعف المادية في الرقابة الداخلية .

٦) ماذا يقصد بالتاريخ الذي عنده يتم التقرير عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي .

٧) ما هو إجراء الرقابة المعوض .

٨) صف ماذا يقصد بإجراء تتبع السير . وهل يجب أن يتم أداءه أثناء مراجعات الرقابة الداخلية علي التقرير المالي ؟ وهل يمكن للعميل أن يؤدية وبعد ذلك يقوم المراجعون بفحص عمل العميل .

٩) قدم مثالاً عن البرامج المضادة للغش التي قد يتوقع المراجعون أن تكون لدي العميل .

١٠) بينما يتم إداء إجراء تتبع السير. عادة ما يقوم المراجعون بعمل أستفسارات معينه من العاملين . قدم ثلاثة أمثلة من تلك الأستفسارات .

١١) عندما يتم أداء عملية مراجعة الرقابة الداخلية علي التقرير المالي فأن المراجعون يميزون فيما بين الأنواع التالية للمعاملات الروتينية ، والمعاملات غير الروتينية والمعاملات التقديرية . قم بالتمييز بين تلك الأنواع من المعاملات وقدم مثالاً لكل منها .

١٢) عندما يتم أداء المراجعة المتكاملة، فأن المراجعون يجب أن يقوموا بتحديد الحسابات الجوهرية والافصاحات. ما الذي يجعل الحساب جوهرياً ؟ وما هي العوامل التي يجب دراستها في التقرير لتحديد ما إذا كان الحساب جوهرياً .

١٣) يقوم أحد العملاء بالعمل في حوالي ٢٥ موقع – هل يجب أن يؤدي المحاسب أختبارات مرتبطة بالرقابة الداخلية عند كل من تلك المواقع.

١٤) علق علي الآتي : يجب علي المراجعين التقرير تأسيساً علي أعتبارات التكلفة ، وماذا كان يقومون بأختبار فعالية التصميم أو فعالية التشغيل علي ضوابط الرقابة الداخلية .

١٥) قدم مثالاً علي أحد المواقف التي خلالها قد يكون تقييم ضوابط الرقابة فعالة إلا أن تلك الضوابط الرقابية قد لا تعمل بفعالية .

١٦) علق علي الآتي : أن الأستفسارات وحدها لا تقدم دليل أثبات كاف لتدعيم الفعالية التشغيلية لإجراء الرقابة .

١٧) ما هي المتطلبات الموجوده عندما يستخدم المراجعون عمل موظفي العميل كجزء من دليل الأثبات الذي يتم الحصول عليه عند مراجعة الرقابة الداخلية ؟ في أي مجالات من عملية المراجعة يمكن للشخص أن يتوقع أن يحدث ذلك في كثير من الأحوال .

١٨) قدم مثالاً عن أحد المواقف التي خلالها يمكن لأداء أختبارات التحقق الأساسية الخاصة بمراجعة القوائم المالية أن تؤثر علي مراجعة الرقابة الداخلية .

١٩) قدم مثالاً عن أحد المواقف التي خلالها يمكن أن يؤثر أداء أختبارات التحقق الاساسية الخاصة بمراجعة الرقابة الداخلية علي أداء أختبارات التحقق الاساسية لمراجعة القوائم المالية .

٢٠) قدم ثلاثة أمثلة علي النتائج التي تمثل علي الأقل أوجه قصور جوهرية ومؤشرات قوية علي وجود مواطن ضعف مادية في الرقابة الداخلية .

٢١) أن أداء المراجعين عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي يتضمن جزئين مميزين . ما هما هذين الجزيئين .

٢٢) ما هو نوع التقرير عن الرقابة الداخلية الذي من المحتمل أن يتم أصداره عندما تفرض الإدارة قيد نطاق .

٢٣) إذا ما تم أصدار تقرير عكسي عن الرقابة الداخلية عن طريق المراجعين - هل يمكن أصدار رأي غير متحفظ علي القوائم المالية .

٢٤) ماهي أنواع أوجة القصور التي يجب أن يتم توصيلها إلي لجنة المراجعة .

٢٥) عادة ما يتم أداء أختبارات ضوابط الرقابة الداخلية لكل من مراجعة القوائم المالية ومراجعة الرقابة الداخلية .

a) ما هو هدف أختبارات ضوابط الرقابة الداخلية عندما يتم أدائها في ظل القوائم المالية .

b) ما هو هدف أختبارات ضوابط الرقابة عندما يتم أداءها في ظل مراجعة القوائم المالية .

c) كيف يتم مطابقة تلك الأهداف المختلفة في ظل أداء المراجعة المتكاملة .

أسئلة الأختيارات المتعدده

١- أختار أفضل أجابة لكل من الأسئلة التالية . مع شرح الأسباب الخاصة بذلك الأختبار :-

a) في ظل إجراء عملية المراجعة المتكاملة ، أي من الآتي يجب أن يقوم المراجعون بتوصيلة إلي لجنة المراجعة.

	موطن ضعف مادي معروف	**أوجة قصور جوهرية معروفة**
(١)	نعم	نعم
(٢)	نعم	لا
(٣)	لا	نعم
(٤)	لا	لا

b) في ظل أداء عملية المراجعة المتكاملة ، أي من تلك تؤدي إلي رأي عكسي علي الرقابة الداخلية .

	موطن ضعف مادي معروف	أوجة قصور جوهرية معروفة
(١)	نعم	نعم
(٢)	نعم	لا
(٣)	لا	نعم
(٤)	لا	لا

c) في ظل أداء عملية المراجعة المتكاملة ، أي من التالي يجب أن يتم توصيلة عن طريق الإدارة إلي لجنة المراجعة .

	موطن ضعف مادي معروف	أوجة قصور جوهرية معروفة
(١)	نعم	نعم
(٢)	نعم	لا
(٣)	لا	نعم
(٤)	لا	لا

d) أي من الآتي يعتبر الاكثر أحتمالاً لاعتباره موطن ضعف مادي في الرقابة الداخلية :-

(١) بيئة رقابة غير فعالة .

(٢) أعادة تصوير القوائم الصادرة سابقاً بسبب التغير في المباديء المحاسبية .

(٣) ضوابط رقابية غير كافية علي معاملات غير منظمة .

(٤) مواطن ضعف في تقييم المخاطر .

e) أي من الآتي يتم تعريفه كموطن ضعف في الرقابة الداخلية والذي يتيح أحتمال كبير بوجود تحريف يتسم بأنه غير ذو أثر تسلسلي ولكنه أقل من المادي .

(١) أوجه قصور في الرقابة . **(٢)** موطن ضعف مادي .

(٣) ظرف قابل للتقرير عنه . **(٣)** أوجه قصور جوهري .

f) حدد المراجعون موطن ضعف مادي في الرقابة الداخلية في شهر أغسطس . وقد أخطر العميل وقام بتصحيح ذلك الموطن المادي قبل نهاية السنة (٣١ ديسمبر) وقد أستنتج المراجعون أن الإدارة قد الغت موطن الضعف المادي قبل نهاية السنة . ان تقرير المراجعه الملائم عن الرقابة الداخلية يتضمن رأي :-

(١) عكسي . **(٢)** متحفظ .

(٣) غير متحفظ . **(٤)** غير متحفظ بطبيعة توضيحية مرتبطة بموطن الضعف المادي .

g) أي من الآتي لا يحتاج أن يتم تضمينه في تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية في ظل القسم رقم ٤٠٤ من قانون **Sarbanes - Oxley** .

١) أيضاح بأن مراجعي الشركة قد أصدروا تقرير تصديق عن تأكيد الإدارة.

٢) تحديد أطار العمل المستخدم لتقويم الرقابة الداخلية .

٣) تقييم الادارة لفعالية الرقابة الداخلية .

٤) أقرار الإدارة بمسئوليتها عن وضع والأحتفاظ برقابة داخلية تكشف كافة أوجة القصور الجوهرية .

h) أن توثيق الإدارة للرقابة الداخلية عادة ما يتضمن معلومات عن :-

	ضوابط رقابية مصممه لمنع الغش	**ضوابط رقابية مصممة للتأكد من أستقامة موظفى العميل**
(١)	نعم	نعم
(٢)	نعم	لا
(٣)	لا	نعم
(٤)	لا	لا

i) أن الإجراء الذي يتضمن تتبع العملية المالية منذ نشأتها من خلال نظم معلومات الشركة حتي يتم عكسها في التقرير المالي للشركة يشار إليه بأنه :-

(١) إجراء تحليلي .　　　　　　**(٢)** أختبار تحقق أساسي .

(٣) أختبار إجراء الرقابة .　　　　**(٤)** تتبع السير للعملية .

j) أي الآتي لا يعتبر مشكلة نمطية يتم طرحها أثناء أداء أجراء التتبع:-

١- هل طلب منك أن تتخطي أو تتجاوز العملية أو ضوابط الرقابة ؟

٢- ماذا تفعل عندما تجد أحد الأخطاء ؟

٣- ما هو أكبر عملية غش قمت بتشغيلها ؟

٤- ما هو نوع الخطأ الذي أكتشفتة ؟

k) أن مراجعة الرقابة الداخلية علي التقرير المالي عادة ما تقوم بتقييم الرقابة الداخلية :-

١- في اليوم الأخير من الفترة المالية .

٢- في اليوم الأخير من العمل الميداني للمراجع .

٣- في كامل الفترة المالية .

٤- في الفترة الكاملة بالأضافة إلي فترة العمل الميداني للمرجع .

الفصل الخامس

خدمات التأكد الاضافية على المعلومات المالية التاريخية

Additional Assurance Services Historical financial Information

١/٥ مقدمة .

٢/٥ تقارير المراجعة عن أغراض خاصة .

٣/٥ معيار المراجعة المصرى عن مهام المراجعة ذات الاغراض العامة .

٤/٥ الفحص المحدد للمعلومات الدورية للشركات العامة .

٥/٥ خدمات الفحص المحدود للمعلومات الدورية للشركات غير العامة .

٦/٥ مهام الفحص المحدود للقوائم المالية طبقاً لمعيار المراجعة المصرى.

٧/٥ تقارير أخرى .

- **١/٧/٥ القوائم المالية المعدة للاستخدام فى بلدان أخرى .**
- **٢/٧/٥ القوائم المالية الشخصية .**
- **٣/٧/٥ القوائم المالية المقارنة .**
- **٤/٧/٥ القوائم المالية المختصرة .**
- **٥/٧/٥ خطابات الاكتتاب فى الاوراق المالية .**

٨/٥ الخدمات المحاسبية .

٩/٥ أسئلة وتطبيقات .

١/٥ مقدمة

في ذلك الفصل سوف يتم دراسة التقارير الأخرى التى يعدها المراجع أو المحاسب الممارس لعملائه ، حيث سبق دراسة تقرير المراجع الذى يبدى فيه رأيه حول القوائم المالية تطبيقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها سواء للشركات العامة أو غير العامة . إلا أن المراجع أو المحاسب المزاول يمكن أن يصدر أنواعاً أخرى من التقارير يمكن تبويبها إلى تقارير تخص معلومات مالية دورية عادة ماتكون ربع سنوية ، أو تقارير خاصة أو اى تقارير أخرى يتم تبويبها حسب نوع الخدمة التى يقدمها المراجع .

ويمكن تبويب التقارير الخاصة التى يعدها المراجع طبقاً لنوع وطبيعة البيانات المالية التى تتضمنها هذه التقارير فقد يخص التقرير قوائم مالية تخضع لمبادئ المحاسبة أخرى تختلف عن المبادئ المتعارف عليها ، أو نتائج مراجعة وفحص عنصر محدد مثل تقرير نتائج أستقصاءات حسابات المدينين كما قد يتعلق التقرير الخاص للمراجع بمدى إلتزام العميل بمتطلبات قانونية أوشروط أتفاقات تعاقدية ، أو بيانات أحصائيات مالية في شكل جداول ونماذج تتطلبها الجهات الحكومية المختلفة . أما النوع الأخير من التقارير الخاصة التى يعدها المراجع القانونى فيرتبط بطبيعة خدماته المقدمة للعميل ، مثل أعداد خطاب مقدم إلى بنوك ومؤسسات الاستثمار بخصوص القوائم المالية للعميل ، أو أعداد التقرير المرفوع لإدارة المؤسسة بشأن نظام الرقابة الداخلية .

٢/٥ تقرير المراجعة عن أغراض خاصة Special Reports

يعتبر النوع الرئيسى لأرتباطات التصديق الخاصة بمنشأت المحاسبة العامة المعتمدة فى مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبوله

والمتعارف عليها عموماً ومع ذلك فأن منشآت المحاسبة العامة المعتمدة يقومون بإداء عديد من الأنواع الآخرى من خدمات التأكد والمحاسبة[1]. وفى هذا الفصل يتم التركيز على أرتباطات أخرى بخلاف عمليات المراجعة . فعلى الرغم من أن مصطلح تقارير خاصة يبدو عاماً إلا أن استخدامه في أدبيات المراجعة يعتبر مقصوراً على الأنواع الخمسة التالية للمعلومات :-

١- القوائم المالية المعدة طبقاً لأساس محاسبى شامل بخلاف مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً (على سبيل المثال الأساس النقدى للقوائم المالية) .

٢- عناصر وحسابات أو بنود محددة في القوائم المالية (أمثلة على ذلك مقدار صافى المبيعات أو حسابات المدينين) .

٣- الإلتزام بجوانب أتفاقيات تعاقدية أو متطلبات تنظيمية مرتبطه باالقوائم المالية المراجعة (على سبيل المثال إلتزام العميل بأحد عقود قرض السندات) .

٤- عروض مالية ذات غرض خاص للالتزام بأتفاقيات تعاقدية أو متطلبات تنظيمية (على سبيل المثال المعلومات المالية التى يتم عرضها على أساس محاسبى يتم أقراره عن طريق أتفاقية شراء معينة) .

٥- معلومات مالية مراجعة يتم عرضها في نماذج مقرره أو جداول تتطلب نموذج مقرر لتقرير المراجعين (على سبيل المثال أستيفاء نماذج وفقاً لوكالة تنظيمية معينة) .

---

[1] **عادة مايتم أعداد القوائم المالية طبقاً لأحد أو خليط من :-**
(أ) معايير المحاسبة المصرية .
(ب) معايير المحاسبة الدولية .
(ج) أى إطار محاسبى آخر شامل يصدر من جهة رقابية مصمم لأعداد تقارير مالية على أن يتم الإفصاح عن هذا الإطار في القوائم المالية ، مثال ذلك المعايير المحاسبية كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد .

يوفر إيضاح معايير المراجعة رقم ٦٢ بعنوان تقارير خاصة أرشاد للمراجعين عن أصدار تلك التقارير . في كافة التقارير الخاصة يجب على المراجعين وصف نطاق الأرتباط والتقرير بوضوح عن نتائجه .

١- أسس محاسبية شاملة أخرى

Other Comprehensive Bases of Accounting

أحياناً ما يطلب من المراجعين أن يقوم بمراجعة القوائم المالية التى يتم أعدادها على أساس محاسبى أخر بخلاف مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً . والسؤال الذى قد يتبادر الى الذهن هو ما الذى يؤهل أستخدام أساس محاسبى شامل أخر ؟ وكأمثلة على أسس المحاسبة الشاملة الأخرى المقبوله تتضمن :-

A- أي أساس مطلوب عن طريق وكالة تنظيمية حكومية معينة .

B- أساس ضريبة الدخل .

C- الأساس النقدى .

D- مجموعة محددة من المعايير لديها تأييد رئيسى على سبيل المثال القوائم المالية المعدله بمستوى الأسعار .

أن وجود تقرير مراجعة عن قوائم مالية معدة بأستخدام أساس محاسبى شامل أخر يعد خروج عن النمط المعيارى بطرق عديدة لعل أبرزها أهمية أن التقرير يجب أن يصف أساس المحاسبة المستخدم أو الأشارة إلى إيضاح القوائم المالية الذى يوفر ذلك الوصف . بعد ذلك يتم دراسة المعيار الأول من معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموماً والذى يتطلب من المراجعين النص في تقريرهم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقاً لأجراءات

المحاسبة والمقبولة والمتعارف عليها عموماً . ولذلك فإذا تم أعداد القوائم باستخدام أساس شامل آخر فأن تقرير المراجعين يجب أن ينص على أن القوائم المالية تتبع أساس محاسبى شامل آخر بخلاف مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها .

وأخيراً يتعين على المراجعين أن يكونوا حذرين بشأن العناوين التى يتم أعطائها للقوائم ، على سبيل المثال الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية والتى ترتبط بوجه عام بقوائم مالية تم عرضها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . ونتيجة لذلك فأن المعايير المهنية تتطلب عناوين أكثر وصفاً للقوائم التى يتم عرضها على أساس أخر معين على سبيل المثال فأن الميزانية العمومية المعدة على الأساس النقدى **Cash-basis Balance Sheet** تعتبر معنونه بشكل أكثر ملائمة لقائمة الأصول والإلتزامات الناشئة عن المعاملات النقدية . وربما فأن القوائم المالية المعدة بشكل أكثر شيوعاً على أساس أخر بخلاف مبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً هى القوائم المعدة على الأساس النقدى **Cash- basis Statement** .

يوضح الشكل رقم **(١/٥)** تقرير خاص غير متحفظ على قوائم على أساس نقدى .

□

شكل رقم (٥/١)

قمنا بمراجعة قائمة الأصول والإلتزامات المرفقة الناتجة عن معاملات نقدية لشركة XYZ في ٣١ ديسمبر عام ٢٠×١ والقائمة المرتبطة للإيراد المحصل والمصروف المدفوع عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ . تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا التعبير عن رأى على تلك القوائم تأسيساً على مراجعتنا .

قمنا بإجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة بصفة عامة في الولايات المتحدة . تتطلب المعايير أن نخطط ونؤدى عملية المراجعة للحصول على تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف المادى . تتضمن عملية المراجعة الفحص على أساس أختيارى لدليل أثبات المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية . كما تتضمن عملية المراجعة أيضاً تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى قامت الإدارة بعملها بالإضافة التى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية. ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

كما تم وصفه في الإيضاح رقم (١) فأن تلك القوائم المالية تم أعدادها على أساس المتحصلات والمدفوعات النقدية والتى تعد بمثابة أساس محاسبى شامل أخرى بخلاف المبادئ المحاسبية المقبوله والمتعارف عليها عموماً .

في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها بعالية تعرض بعدالة في كافة النواحى المادية الأصول والإلتزامات الناتجة من المعاملات النقدية لشركة XYZ في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ الإيراد المحصل والمصروفات المدفوعة أثناء الفترة المنتهية في ذلك التاريخ على أساس محاسبى تم وصفه في الإيضاح رقم (١) .

تتمثل جوهر التقرير الخاص في التعبير عن رآى عما إذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة عما الذى تشير إلى عرضه . أن صياغة الإيضاح المذكور في التقرير سوف يتباين من حالة إلى أخرى من أجل أعطاء أشارة دقيقة للاساس المحاسبى المستخدم .

٢- عناصر أو حسابات أو بنود محددة في القوائم المالية

Specified Element, Accounts or Items of financial Statements

قد يرتبط المراجعون بالتصديق على عناصر أو حسابات أو بنود خاصة في القوائم المالية (من الآن فصاعداً سوف يشار إليها بحسابات خاصة أو محددة) . على سبيل المثال فقد يطلب من المراجعين عن طريق أحد المستأجرين توفير تقارير عن أحد الحسابات على سبيل المثال إيراد الاستثمار .عادة مايتم طلب تلك التقارير عن طريق أحكام أتفاقيات عقد تأجير تمويلي وقد يتم الاعتماد علي ذلك العقد لحساب مدفوعات الأستثمار التى تتسم بأنها شرطية**Contingent** على إيراد المستأجر . وعلى الرغم من أن عمليات المراجعة تتعلق بتلك المعلومات والتى تعد تقارير خاصة إلا أن الفحص المحدود والإجراءات المتفق عليها قد تكون من أنواع الارتباطات التى تكون متاحة أيضاً . وسوف يتم مناقشتها في ذلك الجزء لأغراض تحقيق الأكتمال . توفر معايير التصديق التى سيتم تضمينها في الجزء التالى أرشاد شامل لأرتباطات الفحص والإجراءات المتفق عليها الخاصة بالأنواع المتعددة للمعلومات متضمنه تلك الحسابات الخاصة .

وعندما يرتبط المحاسبون العموميون المعتمدون بعملية مراجعة (التعبير عن رآى) عن حسابات محددة أو خاصة فأنها يقومون بتعديل تقرير المراجعة المعيارى للإشارة إلى المعلومات محل الفحص ، والأساس المحاسبى المستخدم بالإضافة إلى ما إذا كانت المعلومات قد تم عرضها بعدالة على ذلك الأساس أم

لا . على سبيل المثال ففى ظل توافر موقف معين خلاله تتأسس الإيجارات في جزء منها على الإيراد المتولد فأن مالك العقار المؤجر لمركز الشراء قد يطلب أن يعبر المحاسب العمومى المعتمد عن رأيه عن الإيراد المقرر عنه عن طريق المستأجر . وجدير بالذكر فأن الأهمية النسبية لتلك الأرتباطات يتم تحديدها بالإرتباط بالمعلومات المقدمة (على سبيل المثال ذلك الحساب المحدد) ، ويعتبر ذلك بصفه عامة أقل فى النطاق مما يستخدم في مراجعة القوائم المالية الكاملة .

ومن جهة فقد يطلب العميل أن لا يقوم المحاسب العمومى المعتمد بتطبيق إجراءات كافية للتعبير عن رآية ولكن يؤدى بدلاً منها فحص محدود أو إجراءات متفق عليها على حسابات خاصة بالقوائم المالية . وعادة مايتكون الفحص المحدود من كل الإجراءات التحليلية والاستفسارات . مرة أخرى بأستخدم مثال مركز الشراء فأن صاحب العقار المؤجر لذلك المركز قد يطلب أن يؤدى المحاسب العام المعتمد إجراءات فحص محدود يطبق على حساب الإيراد . وسوف يتم عرض إجراءات الفحص المحدود النمطية في ذلك الفصل.

وأخيراً فقد يرتبط المحاسب العام المعتمد بإداء إجراءات متفق عليها على حسابات خاصة على سبيل المثال تلك الأرتباطات التى يتم تصميمها للاستخدام عن طريق أطراف محددة . وتعتبر أرتباطات الإجراءات المتفق عليها بمثابة خدمات محفزه للعميل **Customer Driven Services** والتى خلالها يتفق طرف محدد مع المحاسب العام المعتمد على الإجراءات التى يتم أدائها وأخذ المسئولية عن مدى كفايتها . وفي ذلك المثال فأن تلك الإجراءات تتضمن على سبيل المثال إجراءات التحقق من الإيرادات المقرر عنها عن طريق المستأجرين عن طريق الأتفاق على الأرقام مع القوائم المالية الداخلية للمستأجرين وتحديد أقرارات ضريبة المبيعات . في ظل ذلك الموقف فأن المحاسب العام المعتمد سوف يتقابل مع ممثلى صاحب العقار المؤجر (الطرف المحدد) ليتفق على تلك

الإجـراءات التـى يتعـين أدائهـا . أن تقريـر المحاسـب يعتبـر مقيـد علـى الطـرف المرتبط ويحدد الإجراءات المؤداه والنتائج المرتبطة .

ومع ذلك فهو لايجب أن يتضمن تأكد سلبى للاشارة بأنه ليس هناك شئ وصل إلى علم وأنتباه المحاسب العام المعتمد للاشارة الي أن عنصر القوائم المالية لم يتم عرضه بعدالة ويجب أن يتضمن التقرير أيضاً قرار الامتناع عن أبداء الرآى على تلك المعلومات . هناك مثال أخر شائع لأرتباط الإجراءات المتفق عليها يتمثل في ذلك الموقف الذى خلاله يرتبط أحد القيمين على الأفلاس (الطرف المحدد) مع متطلبات الدائنين . حيث قد يرتبط المحاسب العام المعتمد في ظل ذلك الموقف على أداء إجراءات متفق عليها بالإرتباط بحسابات الدائنين مع أصدار تقرير يتم فيه أضافة التأكيد على ذلك الأمر كما يوضحه الشكل رقم (٥/٢) .

شكل رقم (٥/٢)

تقرير المحاسب المستقل عن تطبيق الإجراءات المتفق عليها

إلى السيد القيم على شركة Mardem

قمنا بإداء الإجراءات الموصوفه أدناه والتى تم الاتفاق عليها عن طريق القيم على الشركة بخصوص مطالبات الدائنين من أجل تحديد صحة المطالبات على تلك الشركة في ٣١ مايو ٢٠×١ كما هى مقرره في الجدول المرفق رقم (A) . وقد تم إداء ذلك الأرتباط المطبق لإجراءات متفق عليها طبقاً للمعايير المقررة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين العمومين المعتمدين . أن كفاية تلك الإجراءات تعتبر فقط مسئولية القيم على الشركة . ونتيجة لذلك لم نقم بعمل أية أقرار بخصوص كفاية الإجراءات الموصوفه أدناه سواء أما للاغراض التى يهدف إليها ذلك التقرير أو لأى غرض أخر .

وتمثل تلك الإجراءات والنتائج المرتبطة بها في الآتى :-

١- مقارنه إجمالى رصيد حسابات الدائنين بميزان المراجعة في ٣١ مايو ١×٢٠ المعدة عن طريق الشركة بذلك الرصيد الموضح في حساب الاستاذ العام المرتبط .

وقد أتفق إجمالى رصيد حسابات الدائنين بميزان المراجعة مع ذلك الرصيد في حساب الأستاذ العام المرتبط .

٢- مقارنه القيم الخاصة بالمطالبات المستلمة من الدائنين (كما هو موضح في مستندات المطالبة المقدمه عن طريق الشركة) مع القيم المناظرة الموضحة في أرصدة حسابات الدائنين بميزان المراجعة بأستخدام البيانات المتضمنه في مستندات المطالبات في السجلات التفصيلية لحسابات الدائنين بالشركة وقد تم مطابقة أى أختلافات موجودة بأرصدة حسابات الدائنين بميزان المراجعة .

كافة الاختلافات المذكورة قد تم عرضها في العمود رقم (٣) للجدول رقم (٨) وبأستثناء تلك القيم الموضحة في العمود رقم (٤) من الجدول رقم (٨) تم مطابقة كافة تلك الاختلافات .

٣- فحص التوثيق المقدم عن طريق الدائنين لدعم القيم المطالب بها ومقارنته بالتوثيق التالى في ملفات وفواتير وتقارير أستلام الشركة وأدلة الأثبات الأخرى لأستلام البضائع أو الخدمات .

أن الفواتير وتقارير الأستلام وأدلة الأثبات الأخرى موجودة لكافة المستندات المقدمة عن طريق الدائنين .

لم نرتبط كما لم نؤدي اي عملية مراجعة حيث أن هدف تلك الإجراءات هو التعبير عن رأي عن عناصر أو حسابات أو بنود خاصة وتبعاً لذلك لم تقم بالتعبير عن مثل ذلك الرآى . وعند أداءنا لأجراءات أضافية وأمور أخرى لم ينم إلى علمنا أى شئ يمكن أن يتم التقرير عنه لسيادتكم .

يهدف ذلك التقرير فقط أن يتم أستخدامه عن طريق القيم على الشركة ويتعين إلا يتم أستخدامه عن طريق هؤلاء الذين لم يتفقوا على تلك الإجراءات كما يجب إلا يتم أخذ أي مسئولية عن كفاية الإجراءات الخاصة بأغراضهم .

٣- تقارير الإلتزام Compliance Reports

غالباً ما تستلزم المتطلبات التنظيمية وأتفاقيات القروض الإلتزام بتوفير تقارير إلتزام يتم أعدادها عن طريق مراجعين مستقلين . وهى تمثل النوع

الثالث من التقارير الخاصة . أن المثال الشائع لتلك التقارير يتمثل فى ذلك الذى يتم أعداه للقيم عن السندات كدليل أثبات على التزام الشركة بالقيود المتضمنه في عقد قرض السندات . على سبيل المثال قد يوفر المراجعون تأكد بأن العميل قد ألتزام بأحكام عقد السندات المرتبط بالأحتفاظ بمؤشرات مالية معينه والقيود على سداد توزيعات الأرباح .

أن ذلك النوع من الخدمة والذى رغماً عن أنه قد يكون مماثل لأرتباط الإجراءات المتفق عليها إلا أنه لا يتلائم بدقة مع أى من تلك الأنواع الثلاثة العامة لأرتباط التصديق (على سبيل المثال أرتباطات المراجعة أو الفحص المحدود أو الإجراءات المتفق عليها) . لتوفير الخدمة يجب على المراجعين أولاً أن يقوموا بإداء عملية مراجعة على القوائم المالية المرتبطة .

أن التقرير الذى يتم اصداره يتضمن فقرة افتتاحية تلخص تقرير المراجعة على القوائم المالية ، وفقرة توفر تأكد سلبى بخصوص الإلتزام بالإضافة إلى فقرة تقيد توزيع التقرير على العميل و الطرف الثالث الملائم يوضح الشكل رقم (٣/٥) الفقرة التى توفر تأكد سلبى المرتبط بالالتزام .

شكل رقم (٣/٥)

بالإرتباط بمراجعتنا لم يصل اى شئ لعلمنا ما يجعلنا أن نعتقد بأن الشركة لم تلتزم بأى من الشروط والاتفاقيات والاحكام أو ظروف الأقسام من (٨) إلى (١٥) المتضمنه في أتفاقية القرض المؤرخه في ٢١ يوليو عام ٢٠×١ مع البنك الأهلى . ومع ذلك فأن مراجعتنا لم يتم توجيهها بصفة رئيسية بخصوص الحصول على معرفة بعدم الإلتزام ذلك .

٤- قوائم مالية يتم أعدادها لأغراض خاصة

Special Purpose Financial Presentations

النوع الرابع للتقارير الخاصة يتمثل في مستوى من خدمة المراجعة للقوائم المالية المعدة للالتزام أما بأتفاق تعاقدى ، أو بأحكام تنظيمية . تلك القوائم المالية يـتم أعـدادها نمطيـاً للاطـراف التـى تـدخل فـي الاتفاقيـة أو للوفـاء بمتطلبـات الوكالات التنظيمة ويتعين أن يتم بتقيدها تبعاً لذلك الغرض .

وقد يتم أعداد القوائم بأتباع أما :-

a- مبـادئ المحاسـبة المقبولـه والمتعـارف عليهـا عمومـاً أو أى أسـاس محاسبى شامل أخر .

أو **b-** أساس محاسبى مقرر .

وعندما تتبع تلك القوائم مبادئ المحاسبة المقبولـه أو أى أسـاس محاسبى شـامل أخر فأن المعلومات المطلوبه عن طريق الاتفاقيـة أو الاحكام التنظيميـة بصفة عامـة تكـون أقـل أكتمـالاً مـن القـوائم الماليـة الأساسـية ولكنهـا تكـون أكثـر جوهريـة مـن الحسابات الخاصة . على سبيل المثال يفترض أن جزء من أصول الشركة تتبع أحد الشـركات الآخـرى . وقـد يـتم أعـداد قائمـة صـافى الأصـول المباعـة بأتبـاع مبـادئ المحاسبة المقبولـه والمتعـارف عليهـا . أن التقريـر الصـادر عـن القـوائم عـن طريـق المحاسب العـام يجب أن يتضـمن فقرة معياريـة تمهيديـة ، وفقـرة نطـاق معياريـة يـتم تعديلها للاشارة إلى القوائم الماليـة ذات الغرض الخـاص . يوضـح الشـكل التـالى رقـم (٤/٥) باقى ذلك التقرير .

شكل رقم (٥/٤)

تـم أعـداد القائمـة المرفقـة لعـرض صـافى الأصـول المباعـة لشـركة Warren إلـى شـركة Easton وفقاً لأتفاقية الشراء الموصوفه في الإيضاح رقم (٧) وليس الهدف منها أن تكون عرض كامل لأصول وإلتزامات شركة Warren .

فى رأينا أن قائمة صافى الأصول المباعة المرفقة لشركة Warren تعرض بعدالـة فـى كافة النواحى الهامة صافى أصول الشركة في ٨ يونيو ١×٢٠ المباعة وفقاً لاتفاقية الشراء المشار إليها في الإيضاح رقم (٧) طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبوله والمتعارف عليها عموماً .

ذلك التقرير يستهدف فقط عرض المعلومات وأستخدامها لمجلس الإدارة لشركة Warren وشركة Easton ويجب إلا يستخدم لأى غرض آخر .

٥- المعلومات المالية المقدمة في نماذج أو جداول

Financial Information Presented in Prescribed forms or Schedules

قد يقوم المحاسب العام المعتمد أيضاً بمراجعة عدالة المعلومات المقدمة عن طريق أحد العملاء في نموذج مقرر على سبيل المثال في ظل طلب الحصول على قرض أو أحد النماذج اتلى يتم أستيفائها مع هيئة تنظيمية . ومع ذلك فأن صياغة بعض النماذج قد يتطلب من المراجعين أصدار تقارير لا تتفق مع المعايير المهنية واجبة التطبيق . على سبيل المثال قد يتطلب أحد نماذج طلب الحصول على قرض من المراجعين أن يوفقوا على أقرار بأن المعلومات المالية تعتبر صادقة وصحيحة . في تلك الحالات فأن المراجعين يجب أن يعيدوا صياغة نموذج التقرير ليتفق مع معايير المراجعة المقبوله بوجه عام . وبشكل أخر فأن كثير من المحاسبين القانونيين المعتمدين يوصون للعميل بأن النموذج يتم وضع علامة عليها ببساطة بما يشير إلى ينظر المرفق بالإرتباط مع القوائم المالية للعميل وتقرير المراجعة.

٣/٥ معيار المراجعة المصرى عن مهام المراجعة ذات الاغراض العامة [1]

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير الإرشادات اللازمة فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة والتى تتضمن :

(أ) مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية .

(ب) مراجعة حسابات معينة أو عناصر معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية (والمشار إليها فيما يعد بالتقارير عن بند من القوائم المالية) .

(ج) أعمال المراجعة المتعلقة بالإلتزام بالشروط التعاقدية .

(د) مراجعة القوائم المالية المختصرة .

لايسرى هذا المعيار على المهام المتعلقة بالفحص المحدود للقوائم المالية أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات متفق عليها أو بمهمة إعداد معلومات مالية .

2- يتعين على المراجع دراسة وتقييم النتائج المستخلصه من الأدلة التى حصل عليها خلال عملية المراجعة (ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه ويجب أن يتضمن التقرير رأياً واضحاً ومكتوباً للمراجع .

أعتبارات عامة

٣- تختلف طبيعة وتوقيت ونطاق العمل في مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة بأختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة ، وعلى المراجع أن يتأكد من وجود أتفاق تام مع العميل حول طبيعة المهمة بالتحديد وشكل ومحتويات التقرير الذى سيتم إصداره وذلك قبل بدء المراجع في تنفيذ المهمة .

---

[1] معيار المراجعة المصرى رقم (٢٢٠) بعنوان تقرير المراجعة عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .

٤- عند التخطيط لأعمال المراجعة – على المراجع أن يحصل على تفهم واضح للغرض الذى ستستخدم فيه المعلومات التى سيعد تقريره عنها ومعرفة من هم مستخدمو هذه المعلومات ، لتفادى أحتمال أستخدام تقرير المراجع في أغراض لم يكن مخصصاً من أجلها – على المراجع أن يذكر في صلب التقرير الغرض من أعداده وكذلك وجود أى حظر على توزيعه أو أستخدامه .

٥- فيما عدا التقرير عن القوائم المالية المختصره يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة العناصر الأساسية التالية بالترتيب التالى :

(أ) يعنون التقرير بأستخدام عبارة تقرير عن مراجعة .... (يذكرالغرض) .

(ب) الموجه إليهم التقرير .

(ج) الفقرة الافتتاحية وتتضمن :

تحديداً للمعلومات المالية التى تم مراجعتها .

تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأه والمراجع .

(د) فقرة النطاق التى تصف طبيعة عملية المراجعة وتتضمن :

الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .

وصف العمل الذى قام المراجع بأدائه .

(هـ) فقرة تتضمن رأى المراجع عن المعلومات المالية التى قام بمراجعتها.

(و) توقيع المراجع الذى يشترط أن يكون مستقلاً مقروناً«محاسب قانونى»

(ح) تاريخ التقرير .

(ز) عنوان المراجع .

ويفضل أن يتم توحيد شكل ومحتويات تقرير المراجع حيث أن ذلك يساعد في زيادة تفهم القارئ للتقرير .

٦- عندما تقدم المنشأه معلومات مالية لجهات حكومية ويطلب من المراجع أن يصدر تقريره وفقاً لنموذج محدد غير متفق مع متطلبات هذا المعيار يكون على المراجع أن يدرس جوهر وصياغة نموذج التقرير ، وفي حالة الضرورة يتحتم إجراء التعديلات اللازمة على النموذج حتى يتفق مع متطلبات هذا المعيار وذلك من خلال إعادة صياغة النموذج أو إرفاق تقرير منفصل .

٧- عندما تكون المعلومات التى يقوم المراجع بإعداد تقريره عنها قد أعدت وفقاً لشروط أتفاقية ما – يكون على المراجع أن يأخذ في أعتباره التفسيرات الهامة التى تبنتها الإدارة لتلك الشروط عند أعداد هذه المعلومات ، وتعتبر هذه التفسيرات هامة في حالة ما إذا كان تبنى تفسير آخر معقول سيؤدى لظهور أختلاف جوهرى في المعلومات المالية .

٨- يجب على المراجع أن يتأكد من أنه قد تم الأفصاح الكافى عن التفسيرات الهامة لأتفاقية ما والتى تم فى ضوئها إعداد المعلومات المالية ويكون من الملائم أن يشير المراجع في تقريره إلى الإيضاح المدرج ضمن المعلومات المالية والذى يصف هذه التفسيرات .

التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية

٩- يتكون الإطار المحاسبى الشامل من مجموعة من القواعد المستخدمة فى إعداد القوائم المالية والتى تسرى على كافة البنود الهامة ويكون لها ما يؤيد أستخدامها ، وقد يتم إعداد القوائم المالية المالية لأغراض خاصة بما يتفق مع إطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية (والمشار إليه فيما بعد بالإطار المحاسبى الشامل الآخر) ، ولا تعتبر مجموعة القواعد المحاسبية التى

تعد وفقاً لرغبات شخصية بمثابة إطار محاسبى شامل ، وقد تتضمن الأطر الأخرى لإعداد التقارير المالية ما يلى :

(أ) القواعد التى تستخدمها المنشأه لإعداد الإقرار الضريبى عن الدخل .

(ب) أستخدام الأساس النقدى للمحاسبة .

(ج) قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات حكومية .

١٠- ينبغى أن يتضمن تقرير المراجع على القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبى شامل آخر عبارة توضح الإطار المحاسبى المستخدم أو أن يتم الإشارة إلى الإيضاح بالقوائم المالية التى تفصح عن هذه المعلومات ، وينبغى أن يذكر في فقرة الرأى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها – في كل جوانبها الهامة – بما يتفق مع الإطار المحاسبى المبين ، ويوضح الملحق رقم (١) أمثلة لتقارير المراجع عن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبى شامل آخر .

١١- يجب على المراجع أن يراعى ما إذا كان عنوان القوائم المالية أو أحد الإيضاحات الخاصة المرفق بها يوضح للقارئ أن هذه القوائم لم يتم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، وعلى سبيل المثال فإن القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس ضريبى يمكن أن تعنون « قائمة الإيرادات والمصروفات – وفقاً للأساس الضريبى » ، وفى حالة ما إذا كانت القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبى شامل آخر غير معنونه على النحو الملائم أو إذا لم يتم الأفصاح عن الأساس المحاسبى بدرجة كبيرة كافية ، يجب على المراجع إصدار تقرير برأى معدل بما يتناسب مع الموقف .

التقرير عن عنصر القوائم المالية

١٢- قد يطلب من المراجع أن يصدر تقريراً موضحاً به رأيه عن أحد أو بعض مكونات الوقائم المالية ، مثل حسابات العملاء أو حسابات المخزون أو حساب مكافأة

لأحد العاملين أو حساب مخصص ضريبة الدخل ، وقد يؤدى القيام بهذا النوع من المهام إلى إصدار تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة ، ومن ثم فإن المراجع يصدر تقريره متضمناً رأيه فقط عما إذا كان العنصر الذى تمت مراجعته قد تم إعداده – في جميع جوانبه الهامة – بما يتفق مع الإطار المحاسبى الموضح .

١٣- توجد علاقات مترابطة بين العديد من بنود الوقائم المالية ، على سبيل المثال – المبيعات وأرصدة حسابات العملاء ، المخزون وحسابات الموردين ، وعليه فعند إعداد التقرير عن أحد بنود القوائم المالية قد لا يستطيع المراجع أحياناً أن يأخذ البند فى عزلة عن بنود أخرى بالقوائم المالية ويتعين عليه أن يفحص معلومات مالية أخرى ، ومن ثم فإنه على المراجع عند تحديد نطاق المهمة أن يأخذ في أعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقات المترابطة والتى يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على المعلومات التى سيتم إبداء الرأى عنها .

١٤- يتعين على المراجع أن يأخذ في أعتباره مبدأ الأهمية النسبية للبند الذى سيتم إعداد التقرير عنه ، فعلى سبيل المثال فإن رصيد حساب معين يوفر أساساً أقل لقياس الأهمية النسبية بالمقارنة بالقوائم المالية كوحدة واحدة ، ومن ثم فإن نطاق فحص المراجع سيكون أكبر مما لو كان قد تم مراجعة نفس البند في إطار إعداد تقرير عن القوائم المالية بالكامل .

١٥- يجب على المراجع إعلام العميل بأن تقريره عن أحد بنود القوائم المالية يجب ألا يصاحب القوائم المالية للمنشأة وذلك لتفادى الإيحاء لمستخدم التقرير بأن هذا التقرير يتعلق بالقوائم المالية بالكامل .

١٦- ينبغى أن يتضمن تقرير المراجع عن أحد بنود القوائم المالية عبارة توضح أساس المحاسبة الذى تم عرض البند وفقاً له أو أن يشير إلى أتفاقية ما تحدد هذا الأساس ، ويجب أن يذكر الرآى ما إذا كان البند قد تم إعداده – في

كل جوانبه الهامة – بما يتفق مع الأساس المحاسبى المشار إليه ويوضح ملحق رقم (٢) أمثلة لتقارير مراجعة لبعض بنود القوائم المالية .

١٧- في حالة إبداء رآى عكسى أو الأمتناع عن إبداء الرآى عن القوائم المالية بالكامل يمكن للمراجع إعداد تقرير عن بعض أو أحد بنود الوقائم المالية فقط في حالة ما إذا كانت هذه البنود ليست بالحجم الذى يجعلها تمثل جزءاً كبيراً من القوائم المالية حيث أن أصدار تقرير عن بند يمثل جزءاً كبيراً من قوائم مالية تم إبداء رآى عكسى أو الأمتناع عن أبداء رآى عنها قد يحول الأنتباه عن التقرير عن القوائم المالية الكاملة .

التقرير عن مدى الإلتزام بالشروط التعاقدية

١٨- قد يطلب من المراجع أن يعد تقريراً عن مدى إلتزام منشأه ما ببعض الأمور الورادة في أتفاقيات تعاقدية ، كصكوك السندات أو أتفاقيات القروض ، وغالباً ما تتطلب مثل هذه الاتفاقيات من المنشأة الألتزام بمجموعة من الشروط تتعلق بأمور مثل سداد الفوائد أو الحفاظ على نسب مالية محددة مسبقاً أو وجود حظر على سداد توزيعات الأرباح أو وجود حظر على أستخدام عائد ممتلكات المنشأه .

١٩- يمكن للمراجع قبول المهام المتعلقة بإبداء رآى عن مدى إلتزام منشأه بالشروط التعاقدية فقط عندما تتعلق نواحى الإلتزام بأمور مالية ومحاسبية تدخل في نطاق معرفة وخبرة المراجع المهنية – ومع ذلك فإذا وجد أن المهمة تتضمن أموراً خاصة تقع خارج نطاق خبرة المراجع يكون عليه أن يدرس ويقرر ما إذا كان يحتاج لاستخدام عمل خبير متخصص في هذه الأمور .

٢٠- يجب أن يتضمن التقرير رآى المراجع عما إذا كانت المنشأه قد إلتزمت بشروط الأتفاقية ، يوضح ملحق رقم (٣) أمثلة لتقارير المراجع عن

الألتزام بالشروط التعاقدية والمقدمة في صورة تقرير مستقل ، أو فى صورة تقرير مصاحب للقوائم المالية .

التقرير عن القوائم المالية المختصرة

٢١- قد تقوم المنشأه بإعداد قوائم مالية تلخص القوائم المالية السنوية التى تمت مراجعتها على ملخص بغرض توفير المعلومات التى تناسب بعض مستخدمى القوائم المالية والمتهمين بالحصول على ملخص للمركز المالى للمنشأه ونتائج أعمالها ، وفى هذه الحالة يجب على المراقب أن لا يصدر تقريراً عن القوائم المالية المختصرة ما لم يكن قد سبق له إبداء رآى عن القوائم المالية التى تم أستخراج القوائم المالية المختصرة منها .

٢٢- يتم تقديم القوائم المالية المختصرة بتفاصيل أقل من القوائم المالية السنوية ، لذلك فإن مثل هذه القوائم يجب أن توضح طبيعة المعلومات المختصرة وأن تنبه القارئ إلى أنه للحصول على تفهم أفضل للمركز المالى للمنشأه ونتائج أعمالها يتعين أن تقرأ القوائم المالية المختصرة مع آخر قوائم مالية تمت مراجعتها والتى تتضمن كافة الإيضاحات التى يتطلبها الإطار المحاسبى المستخدم .

٢٣- يجب إعطاء عنوان مناسب للقوائم المالية المختصرة لتحديد القوائم المالية التى تمت مراجعتها والتى تم أستخراج القوائم المختصرة منها ، وعلى

سبيل المثال «المعلومات المالية المختصرة والمعدة من القوائم المالية التى تمت مراجعتها للعام المنتهى في ../../....» .

٢٤- لا تتضمن القوائم المالية المختصرة كافة المعلومات التى يتطلبها الإطار المحاسبى المتبع في إعداد القوائم المالية السنوية التى تمت مراجعتها ، وعليه لايجوز للمراقب أن يستخدم عبارة مثل «تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة» عند إبداء رأيه على القوائم المالية المختصرة .

٢٥- يتضمن تقرير المراقب على القوائم المالية المختصرة العناصر الأساسية التالية وبالترتيب التالى :

(أ) العنوان : يعنون التقرير بعبارة مراقب الحسابات عن القوائم المالية المختصرة .

(ب) الموجه إليهم التقرير .

(ج) تحديد للقوائم المالية التى تمت مراجعتها والتى تم أستخراج القوائم المالية المختصرة منها .

(د) إشارة إلى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية التى تم أستخراج القوائم المالية المختصره منها ونوع الرآى الوارد بالتقرير.

(ه) إبداء رأى عما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية المختصرة متسقة مع القوائم المالية التى تم مراجعتها والتى تم أستخراجها منها ، وفى حالة ما

إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريراً يبدى فيه رأياً بخلاف الرآى غير المتحفظ على القوائم المالية الأصلية وكان إعداد القوائم المالية المختصرة يزيل أسباب إصدار مثل هذا الرأى فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية المختصرة يجب أن يذكر أنه بالرغم من أتساقها مع القوائم المالية الأصلية فإن القوائم المالية المختصرة قد تم أستخراجها من قوائم مالية تم إصدار تقرير عنها برآى بخلاف الرآى غير المتحفظ .

(و) عبارة أو أشارة إلى الإيضاح المرفق مع القوائم المالية المختصرة والذى يبين أنه للحصول على تفهم أفضل للأداء المالى للمنشأه والمركز المالى لها وكذلك لنطاق أعمال المراجعة التى تمت يتعين قراءة القوائم المالية المختصرة مع القوائم المالية الأصلية وتقرير مراقب الحسابات عليها .

(ز) توقيع مراقب الحسابات .

(ح) عنوان مراقب الحسابات .

(ط) تاريخ التقرير .

ويوضح ملحق رقم (٤) أمثلة لتقارير المراقب على القوائم المالية المختصرة .

ملحق رقم (١)

أمثلة لتقارير عن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية

قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية

تقرير المراجع إلى ....

راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركة .... عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر .... وهذه القوائم مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القائمة المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة . وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية . وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة . ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية .

أن سياسة الشركة هى إعداد القائمة المالية المرفقة على أساس المقبوضات والمدفوعات النقدية ، وفقاً لهذا الأساس يتم تحقق الإيراد عند عند تحصليه وليس عند أكتسابه وكذلك يتم تحقق المصروف عند سداده وليس عند أستحقاقه ومن رأينا أن القائمة المرفقة تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة بواسطة الشركة خلال السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر .... طبقاً لأساس المقبوضات والمدفوعات النقدية كما هو موضح في الإيضاح رقم (...) .

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس ضريبة الدخل

تقرير المراجع إلى ....

راجعنا القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس ضريبة الدخل لشركة .... عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر .... وهذه القوائم مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرآي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القائمة المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة . وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية . وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة . ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية .

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة في ٣١ ديسمبر .... وعن إيراداتها ومصروفاتها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً للأساس المحاسبى المستخدم لأغراض ضريبة الدخل كما هو موضح في الإيضاح رقم (..) .

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

ملحق رقم (٢)
أمثلة للتقارير عن مكونات القوائم المالية

(أ) بيان العملاء :

تقرير المراجع إلى ....

راجعنا البيان الخاص بحسابات عملاء شركة .... عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر .... وهذه البيان مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرآي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن البيان لا يحتوي على أخطاء مؤثرة . وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدم به البيان . وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على البيان .

ومن رأينا أن بيان العملاء يعبر بوضوح في كل جوانبه الهامة عن أرصدة العملاء بالشركة في ٣١ ديسمبر .... طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

(ب) بيان المشاركة في الأرباح

تقرير المراجع إلى ....

راجعنا بيان المشاركة في الأرباح لشركة .... عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر .... وهذه البيان مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرآي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن البيان لا يحتوي على أخطاء مؤثرة وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدم البيان به . وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة . ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذا الجدول .

ومن رأينا أن بيان المشاركة في الأرباح يعبر بوضوح في كل جوانبه الهامة عن حصة .... في أرباح شركة .... عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر .... وفقاً لشروط عقود العمل بين .... والشركة المؤرخة في / /

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

ملحق رقم (٣)
أمثلة للتقارير عن الالتزام بمتطلبات ما

تقرير منفصل

تقريرالمراجع إلى ....

راجعنا مدى إلتزام شركة .... بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير الواردة في الفقرات من (   ) إلى (   ) من الاتفاقية المؤرخة / /   مع بنك م.م.م.....

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة المتعلقة بالإلتزام بمتطلبات ما وتتطلب معايير المراجعة تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب عما إذا كانت شركة .... قد ألتزامت بمتطلبات الفقرات المشار إليها من الاتفاقية .

وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص أختبارى ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا .

من رأينا أن الشركة كانت ، في كل الجوانب الهامة ، ملتزمة بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير المالية الواردة في فقرات الأتفاقية المشار إليها ، وذلك في / /

تاريخ التقرير **توقيع المراجع**

عنوان المراجع

ملحق رقم (٤)
مثال لتقرير بدون تحفظ عن قوائم مالية مختصرة

تقرير مراقب الحسابات إلى ....

راجعنا القوائم المالية لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى أستخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة ، وذلك طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية ، وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ .... فقد أبدينا رأياً غير متحفظ بأن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في / / والتى أستخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة تعبر بوضوح – في كل جوانبها الهامة – عن المركز المالى المختصرة المرفقة تتفق – في كل جوانبها الهامة – مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في / / .

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالى للشركة في / / ونتائج أعمالها وتدفاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا ، يقتضى الأمر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في / / وتقريرنا عليها .

تاريخ التقرير **توقيع مراقب الحسابات**

عنوان مراقب الحسابات

مثال لتقرير بتحفظ عن قوائم مالية مختصرة

تقرير مراقب الحسابات إلى .... على القوائم المالية المختصرة لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى / / والتى أستخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة ، وذلك طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي وفي ضوء القوانين و اللوائح المصرية السارية ، وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ .... فقد أبدينا رأياً متحفظاً بأن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في / / والتى أستخرجت منها القوائم المالية المختصرة المرفقة تعبر بوضوح – في كل جوانبها الهامة – عن المركز المالى للشركة في / / وكذا عن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ فيما عدا – تضخم بند المخزون بمبلغ ....

ومن رأينا أن القوائم المالية المختصرة المرفقة تتفق – في كل جوانبها الهامة – مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في / / والتى أبدينا رأياً متحفظاً عليها.

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالى للشركة في / / ونتائج أعمالها وتدفاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا ، يقتضى الأمر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في / / وتقريرنا عليها .

تاريخ التقرير **توقيع مراقب الحسابات**

عنوان مراقب الحسابات

□

٤/٥ الفحص المحدود للمعلومات الدورية للشركات العامة

Reviews Services of the Interim Information of Public

عـادة مـا يكـون مطلـوب مـن الشـركات العامـة اسـتيقاء المعلومـات الماليـة الدورية (الربع سنوية) مع هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية على نموذج **Q-١٠** . وبخـلاف القـوائم الماليـة السـنوية فـإن تلـك المعلومـات الدوريـة يـتم فحصـها **reviewed** بدلا من مراجعتها **audited** وقد تم تضمين الإرشاد الخاص بعلميات الفحـص فـي إيضـاح معـايير المراجعـة رقـم ١٠٠ بعنـوان المعلومـات الماليـة الدورية . وقد تم تبني ذلك المعيـارعن طريـق مجلس الإشراف المحاسبي علـى الشـركة العامـة **PCAOB** والـذي أصـبح الآن لـه السـلطة علـى عمليـات فحـص القوائم المالية الدورية للشركات العامة.

أن هـدف عمليـة الفحـص **review** تتمثـل فـي تزويـد المحاسـبين بأسـاس للتوصل عما إذا كانوا على دراية بـأي تعديلات ماديـة يجب أن يتم عملها علـى المعلومات المالية الدورية بحيث تتفق مع مبـادئ المحاسبة المقبولـة والمتعـارف عليها . وكما هو الحال في عمليات المراجعة فإن نقطـة البدايـة للفحص الـدوري تتمثل في الحصول على فهم بالعميل بخصوص طبيعة الارتباط . أن الفهم الـذي مـن المفضـل ويتعـين أن يكـون كتابـة يتضـمن معلومـات عـن مسـئوليات الإدارة ومسئوليات المحاسبين وطبيعـة عمليـات الفحص وغالبـا مـا يتم استخدام خطـاب ارتباط لتوثيق ذلك الفهم .

تتضمن عملية الفحص الحصول علـى فهم بمنشـأة العميـل والرقابـة الداخليـة وأداء إجراءات الفحص بالإضافة إلى توصيل النتائج.

فهم أنشطة منشأة العميل والرقابة الداخلية

Understanding the clients Business and and Internal Control

لأداء عملية الفحص يجب على المحاسبين أن يكون لديهم فهم كاف بأنشطة منشأة العميل ونظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد أنواع التحريفات المادية المحتملة واحتمال حدوثها . يتيح ذلك الفهم لهم أن يختاروا الإجراءات الملائمة التي تخدم كأساس للفحص بهدف الحصول على أو تحديث مهمتهم . يؤدي المحاسبون إجراءات على سبيل المثال قراءة توثيق عملية مراجعة السنة السابقة وعمليات الفحص الاخيرة وقراءة القوائم المالية الأكثر حداثة ودراسة نتائج أي إجراءات مراجعة مؤداه على القوائم المالية للسنة الحالية والاستفسار من الإدارة عن التغيرات في أنشطة مشروعات الشركة .

وعند أداء فحص أول للشركة لم تقم منشأة المحاسبة العامة بأداء عملية مراجعة لها بعد فإن التخطيط والإجراءات الإضافية تعتبر ضرورية . يجب أن يحصل المحاسبون على فهم كافى بأنشطة مشروعات العميل ورقابته الداخلية من أجل تحديد الاستفسارات التي يتم عملها بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية التي يتعين أدائها . وعادة ما يجب أن يقوم المحاسبون بعمل استفسارات أيضا للمحاسب السابق وفحص توثيق عملية المراجعة السنوية السابقة بالاضافة لعمليات الفحص أي فترات دورية سابقة في السنة المالية .

إجراءات الفحص Review Procedures

تتكون عملية الفحص من الإجراءات التحليلية والاستفسارات وإجراءات أخرى معينة . يتم تطبيق الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية الدورية من أجل تحديد وتوفير أساس للاستفسارات عن العلاقات التي تبدو غير عادية والتي قد تشير إلى وجود تحريف معين . يعتمد المدخل على مقارنة القيم المسجلة والمؤشرات المحسوبة بالتوقعات التي تم تطويرها عن طريق المحاسب

بالإضافة إلى دراسة معقولية العلاقات على سبيل المثال يتم مقارنة الإيرادات المقرر عنها شهريا وخط الإنتاج وقطاع المنشأة بالقيم المقرر عنها من فترات سابقة قابلة للمقارنة .

أن النتائج غير المتوقعة الذي يتم الحصول عليها من خلال استخدام الإجراءات التحليلية يتم اتباعها باستفسارات للإدارة بالإضافة إلى القيام ببعض الإجراءات الأخرى . وبينما لا يتطلب الفحص عادة من المحاسبين أن يدعموا ردود الإدارة بدليل إثبات أخر فإنها يجب أن تراعي ثبات واتساق استجابات الإدارة في ضوء نتائج إجراءات الفحص الأخرى بالإضافة إلى أداء إجراءات إضافية . إذا ما أصبح المحاسبون على علم بأن المعلومات قد تكون غير صحيحة أو غير كاملة أو غير مقنعة يجب أن يؤدي المحاسبون تلك الإجراءات للمدى الذي يعتبر ضروري لتوفير تأكد محدود بأنه ليس هناك تعديلات مادية يجب أن يتم عملها على القوائم على سبيل المثال إذا أدت إجراءات الفحص أن يقوم المحاسب بطرح تساؤل عما إذا كان تم تسجيل معاملات المبيعات الجوهرية تتسق مع مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها عموما فإنه قد يصبح من الضروري أن يتم مناقشة شروط العملية مع كل من الموظفين الرئيسين بقسم المبيعات أو المحاسبة بالإضافة إلى قراءة عقد المبيعات .

تتكون عملية الفحص أيضا من الاستفسارات مع الإدارة العليا عن عدة أمور على سبيل المثال ما يلي:-

- ما إذا كانت القوائم المالية متفقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما.
- المواقف غير العادية والمعقدة المؤثرة على المعلومات المالية الدورية.
- المعاملات الجوهرية التي تحدث حول نهاية الفترة.
- الأحداث اللاحقة.

- ما إذا كانت الإدارة على معرفة بالغش الذي تم ارتكابه.

- ما إذا كانت ادعاءات التقرير المالي المضللة قد تم عملها عن طريق العاملين أو العاملين السابقين أو الأفراد الأخرين .

تتضمن الإجراءات الأخرى المؤداه في عملية الفحص قراءة المحاضر المتاحة لاجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة وقراءة المعلومات المالية الدورية بالإضافة إلى الحصول على تقارير من المحاسبين الأخرين الذي قاموا بفحص المكونات الجوهرية للشركة . ويجب أن يتم الحصول على دليل إثبات أيضا يوضح أن المعلومات المالية الدورية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية.

توصيل النتائج Communicating Results

على الرغم من أن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية تتطلب إجراء عمليات فحص قبل أن يتم استيفاء المعلومات ، فهي لا تتطلب أن يصدر المحاسبين تقرير للفحص على أساس تقرير العميل ما اذا كان يرغب في أن يكون لديه تقرير للفحص أم لا ، إلا أنه إذا رغب العميل في توصيل أن المحاسب يؤدي عملية الفحص . فإن تقرير الفحص قد يتم إصداره وتضمينه مع المعلومات المالية الدورية . وعند إصداره فإن التقرير يتم صياغته عادة على النحو الذي يوضحه شكل رقم (٥/٥) .

شكل رقم (٥/٥)

تقرير منشأة المحاسبة العامة المستقلة المسجلة

قمنا بفحص الميزانية العمومية والقوائم المرتبطة بالدخل والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية لشركة ABC والشركات التابعة الموحدة في ٣٠ سبتمبر ٢×٢٠ و١×٢٠ وعن الثلاثة الشهور والتسعة شهور المنتهية في ذلك التاريخ . تلك القوائم المالية مسئولة إدارة الشركة .

قمنا بإجراء فحصنا طبقا لمعايير مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة . تتكون عملية فحص المعلومات المالية الدورية بشكل رئيسي من تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والقيام باستشارات من الأشخاص المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبين . وبطبيعة الحال فإن عملية الفحص تعتبر أقل في النطاق من عملية المراجعة المؤداه طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها . ويتمثل الهدف في التعبير عن رأي بخصوص القوائم المالية كوحدة واحدة وتبعا لذلك فإننا لن نقر عن مثل ذلك الرأي .

تأسيسًا على فحصنا فإننا لم تعلم أي تعديلات مادية يجب أن يتم عملها على القوائم المالية المرفقة حتى تكون متفقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة والتعارف عليها عموما .

Warren 8 warren LLP

Houston Tx

13 ابريل عام ٢×٢٠

أن التأكد الذي يتم تقديمه عن طريق تقرير الفحص يعتبر محدودا بالضرورة بسبب النطاق المحدود لإجراءات المحاسبين . وعلى الرغم من أن تلك الإجراءات قد تحضر إلى علم المحاسبين خروج جوهرى على مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما فإنها لا تضمن أن هؤلاء المحاسبين سوف يصبحون على دراية وعلم بكافة الأمور الجوهرية التي سوف يتم اكتشافها عند إجراء عملية المراجعة . أن عملية الفحص لا تعتبر كافية لتمكين المحاسبين من التعبير عن رأي عن عدالة القوائم المالية . لذلك فإن الفقرة الوسطى لتقرير المحاسبين تستنتج بإيضاح أن المحاسبون لن يعبرون عن مثل ذلك الرأي .

ومع ذلك فسوف يتم تعديل التقرير لو حدث أي خروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها التي يتم الوصول إليها أثناء عملية الفحص بالإضافة لذلك فإن تاريخ التقرير يجب أن يكون التاريخ الذي فيه يقوم المحاسبون بإتمام إجراءات الفحص . وكل صفحة من البيانات المالية الدورية يجب وضع عنوان عليها بأنها غير مراجعة **unedited** .

يـتم تعـديل تقـارير الفحـص عنـد الخـروج عـن مبـادئ المحاسـبة المقبولـة والمتعارف عليها حيث يتم إضـافة فقرة إيضـاحية تصـف طبيعـة الخـروج وتبدأ الفقرة النهائية من التقرير بالأتـي :

تـأسيسا على فحصنـا وبـاستثنـاء الأمر الموضح في الفقرة السابـقة لم نـعلم بـوجـود أي تـعديلات مادية .

وحيث أن الفحص لا يوفر رأي معين فـإن إصـدار رأي عكسـى يعتبـر غيـر ملائما .

أن وجود شك مادي عن مقدرة الشركة في الاستمرار في نشـاطها أو وجـود نقص اتساق في تطبيق مبادئ المحاسبة لن يتطلب من المحاسب أن يضيف فقرة إضـافية للتقرير بشرط أن تفصح المعلومات المالية الدورية بشكل كـاف عن تلك الأمور . وعلى الـرغم مـن أن ذلـك لـيس أمـرا مطلوبـاً إلا أن المحاسـب قد يؤكـد عن تلك الأمور في فقرة منفصلة للتقرير.

الاتصالات الأخرى Other Communications

ماذا يفعل المحاسبون عندما يحصلون على دليل إثبات بأن المعلومات قد تـم تحريفها ماديا لا سيما عند لا يتم إصدار التقرير غالبا . عندما يعتقد المحاسـبون أن المعلومات المالية الدوريـة التـي يتم استيفاؤها أو عنـدما يتعين استيفائها عن طريق الشركة مع هيئة تنظيم تـداول الأوراق الماليـة قد تم تحريفهـا ماديـا فـإنهم يتعين توصيل الأمر إلى الإدارة في أقرب وقت ممكن يكون مقبولا عمليـا . فـإذا لم تستجيب الإدارة على نحو ملائم فإن المحاسب يجب أن يخطر لجنة المراجعة بذلك فإذا فشلت لجنة المراجعة في أخذ التصـرف الملائم يجـب علـى المحاسـبين دراســة الاســتقالة كمحاســبين قــانونيين للشــركة . فــي ظــل هــذا الســبيل فــإن

المراجعون يؤكدون على أنهم لن يرتبطوا بالمعلومات المالية التي تم تحريفها ماديا . أيضا يجب إعطاء اعتبار إلى الاسترشاد برأى محامى فى مثل تلك الظروف وكما هو الحال في مراجعات القوائم المالية فإن المحاسبون يجب أن يوصلوا للجنة المراجعة المعلومات الخاصة بالتعديلات الجوهرية الموجودة أثناء عملية الفحص وإمكانية قبول وجود السياسات والتقديرات المحاسبية الجوهرية . يجب أن يتم إخطار لجنة المراجعة أيضا بأي اختلافات مع الإدارة على المبادئ المحاسبية أو إجراءات الفحص أو أي صعوبات يتم مواجهتها عند أداء عملية الفحص . أن مسئوليات التوصيل هذه تجاه عملية المراجعة قد تم وصفها بالتفصيل في أدبيات المراجعة ، وأخيرا فإن المحاسبون يجب أن يكونوا متأكدين أن لجنة المراجعة قد تم أخطارها بأي حالات للغش أو التصرفات القانونية التي تنم إلى علمهم بالإضافة إلى أي ظروف قابلة للتقرير عنها تكون مرتبطة بإعداد القوائم المالية الدورية.[١]

التوثيق Documentation

يجب أن تتضمن توثيق عملية الفحص أي نتائج أو قضايا تعد فى حكم المحاسب جوهرية . يجب أن تمكن عملية التوثيق أعضاء فريق الارتباط من القيام بمسئوليات الإشراف والفحص لفهم طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات المؤداه وتحديد أعضاء فريق الارتباط وتحديد دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه لتدعيم الاستنتاج الخاص باتفاق المعلومات المالية الدورية ومطابقتها مع السجلات المحاسبية . وتتضمن الأمثلة محل التوثيق برنامج الفحص والتحليلات والمذكرات وخطابات التمثيل.

---

[١] د. أمين السيد احمد لطفي ، أساسيات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٧ .

٥/٥ خدمات الفحص المحدود للمعلومات الدورية للشركات غير العامة

Review Services For Non Public Companies

بالنسبة للشركات الصغيرة قد تزيد تكلفة المراجعة السنوية عن العوائد التي تيم الحصول عليها . وللتوضيح يفترض وجود أحد الشركات الصغيرة التي قدمت طلب للحصول على قرض بنكي بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه فإذا ما تطلب البنك أن تقوم الشركة بتقديم قوائم مالية سنوية مراجعة للحصول على ذلك القرض فإن أتعاب المراجعة السنوية للشركة قد تزيد عن مصروف الفائدة فى السنة الخاصة بالقرض . ويجب ألا يتم أداء عمليات المراجعة ما لم يتوقع أن تزيد العوائد المشتقة عن التكلفة المرتبطة . ولذلك فإن الشركات التي لن تقدم أوراقها المالية للبيع للجمهور (شركات غير عامة ، غير مطلوب منها أن يكون عليها مراجعات سنوية . حيث تكون تلك الشركات حرة في الارتباط بمنشأة المحاسبة العامة فقط في حالة رغبة تلك الشركات في حالة الحصول على تلك الخدمات مع إمكانية الحصول عليها.

وقد تختلف احتياجات الشركات غير العامة جوهرياً عن نظيرها في الشركات العامة . وبينما يكون لدى الشركات العامة أقسام محاسبية ضخمة والتي يمكن أن تعد قوائم مالية داخليا فإن الشركات الصغيرة غير العامة قد لا تستخدم محاسبين متفرغين طوال الوقت . ولذلك فإن الشركات غير العامة قد تلجأ إلى منشأة محاسبة عامة لإعداد قوائمها المالية . وبينما قد تحتاج الشركات العامة إلى مراجعات سنوية أو عمليات فحص ربع سنوية فإن الشركات غير العامة قد لا تحتاج إلى منشآت المحاسبة العامة بصفة دورية لإضافة مصداقية إلى قوائمها السنوية . في تلك الظروف قد تفي عملية الفحص باحتياجات الشركة عند تكلفة أقل من عملية المراجعة . إن خدمة احتياجات المنشآت الصغيرة تمثل دورا هاما لممارسة معظم خدمات منشأة المحاسبة العامة .

وبالنسبة لمنشأة المحاسبة العامة الأصغر لا سيما تلك التي لها مكتب وحيد فقد يمثل العملاء من الشركات غير العامة الممارسة الكلية لذلك المكتب . لتزويد المحاسبين القانونيين المعتمدين بإرشاد للوفاء بالاحتياجات المحاسبية لهؤلاء العملاء من الشركات غير العامة فإن المجمع الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين شكل لجنة لخدمات المحاسبة والفحص . تلك اللجنة لها السلطة على وضع معايير مهنية للمحاسبين العموميين المعتمدين المرتبطين بقوائم مالية غير مراجعة للشركات غير العامة . تلك المعايير قد نشرت في سلسلة مرقمة بشكل تسلسلي أطلق عليها إيضاحات عن معايير خدمات المحاسبة و الفحص **Statements on standards For Accounting and Review Services (SSARS).**

تتطلب القاعدة رقم ٢٠٢ من دليل السلوك المهني الصادر عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين من الأعضاء أن يلتزموا بتلك المعايير . ولذلك فإن لجنة خدمات المحاسبة والفحص لها السلطة المناظرة لتلك التي لمجلس معايير المراجعة**Auditing Standards Board (ASB)** ومجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** . وقد وضعت **SSARSI** معايير لنوعين من الارتباطات المتضمنة قوائم مالية غير مراجعة للشركات غير العامة هما :

١- ارتباطات إعداد وتجميع القوائم المالية **Compilations** وهي تتضمن إعداد القوائم المالية بدون محاولة التحقق من عدالة العرض.

٢- عمليات الفحص Reviews

والتي تمثل عمليات فحص محدود **limited Investigation** ذات نطاق أقل وأضيق من عملية المراجعة . وهي تهدف إلى توفير تأكد محدود **limited** (سلبي**Negative**) بأن القوائم قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة

والمتعارف عليها[٢]، وعموما يتم تطبيق الاعتبارات التالية الخاصة بغربلة العملاء وخطابات التعاقد على كل من خدمات الإعداد والجمع للقوائم المالية والفحص . تمثل خدمات الإعداد خدمات محاسبية يتم وضعها بالتفصيل في الجزء الأخير في ذلك الفصل.

غربلة العملاء Scrutiny Clients

ترتبط أحد العناصر الأساسية لرقابة جودة منشأة المحاسبة العامة بقبول العملاء والاستمرار معهم . يتمثل غرض السياسات والإجراءات في ذلك المجال في تدنيه مخاطر الاشتراك مع العميل الذي تنقص إدارته النزاهة . وتمثل إحدى الوسائل الخاصة بالحصول على المعلومات الخاصة بالعميل المرتقب في الاتصال بمنشأة المحاسبة العامة السابقة للعميل.

وقد وفرت **SSARS** إرشاد للمحاسبين الذين يقرون القيام بعمل استفسارات مع المحاسب السابق مثل قبول الارتباط بخدمة الإعداد والفحص. أن تلك الاستفسارات يجب ِأن تتضمن[١] أسئلة تتعلق بنزاهة الإدارة والاختلافات على المبادئ المحاسبية ورغبة الإدارة في تزويد أو تعديل البيانات بالإضافة إلى الأسباب الخاصة بالتغيير في المحاسبين . أن القرار الخاص بما إذا كان يتم الاتصال بالمحاسبين السابقين أم لا يتم تركه لحكم المحاسبين القانونيين المعتمدين السابقين.

ومع ذلك فإذا تم عمل استفسارات تتعلق برضا العميل فإن المحاسبين السابقين يطلب منهم عموما أن يستجيبوا لذلك.

خطابات التعاقد الخاصة بخدمات الاعداد والفحص

Engagement letters For Compilation and Review Services

---

[١] إيضاح عن معايير خدمات المحاسبة والفحص رقم (٤) بعنوان الاتصال بين المحاسبين السابقين واللاحقين (AR 400, 1981).

تختلف كل من عمليات الإعداد أو الفحص تماما عن عمليات المراجعة. أن الحاجة إلى وضع فهم للعميل بخصوص طبيعة تلك الخدمات يتم شرحه بشكل كبير في القضية المعروفة باسم **1136 Tenants Corporation case** التي سبق مناقشتها في أدبيات المراجعة[٣] حيث يجب أن يتجنب المراجعون الآثار الخاصة وراء إجراء علميات المراجعة عندما يرتبطون بأداء خدمات أخرى وتبعا لذلك على الرغم من أنه غير مطلوب منهم القيام بذلك في ضوء المعايير المهنية إلا أنه من الأهمية بمكان أن يعد المحاسبون القانونيون المعتمدون خطاب تعاقد يحدد بوضوح طبيعة الخدمات التي يتعين تقديمها ودرجة المسئولية التي يفترض أن يتحملها هؤلاء المحاسبون . يتضمن ذلك الخطاب مناقشة حدود تلك الخدمات ووصف تقرير المحاسبين الذي يتعين إصداره.

إجراءات الفحص Review Procedures

إن الإجراءات الخاصة بفحص القوائم المالية للشركة غير العامة مماثلة لتلك الخاصة بفحص القوائم المالية للشركات العامة . وهي تتكون من الاستفسار والإجراءات التحليلية . ومع ذلك فإن فحص القوائم المالية للشركات غير العامة لا تتطلب معرفة بالرقابة الداخلية للعميل بالإضافة إلى كافة المتطلبات حيث أنها تستلزم متطلبات أقل تحديدا .

لاغراض تقييم الاستجابات إلى استفسارات المحاسبين المستقلين ونتائج إجراءات الفحص الأخرى فإنهم يجب أن يطوروا معرفتهم بالمبادئ والممارسة المحاسبية في صناعة العميل ومن خلال فهمهم بأنشطة العميل. أن فهم

---

[٢] إيضاح عن معايير خدمات المحاسبة والفحص رقم (٤) بعنوان الاتصال بين المحاسبين السابقين واللاحقين ، وايضاح عن معايير خدمات المحاسبة والفحص بعنوان اعداد وفحص القوائم المالية ، بالاضافة الى ايضاح معايير خدمات المحاسبة والفحص رقم (١) بعنوان اعداد وفحص القوائم المالية ، وأخيراً وليس أخراً معايير خدمات المحاسبة والفحص رقم (١٠) بعنوان اداء ارتباطات الفحص .

[٣] ينظر بالتفصيل:

د. أمين السيد احمد لطفي، المسئولية القانونية لمراقبى الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع ، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢.

المحاسبين بأنشطة العميل يجب أن يتضمن فهم عام بتنظيم العميل وطرق تشغيله وطبيعة حسابات القوائم المالية.

تتضمن الإجراءات الخاصة بفحص القوائم المالية للشركات غير العامة الاستفسارات من الموظفين والعاملين الرئيسيين لديه والإجراءات التحليلية المطبقة على البيانات المالية بالمقارنة مع القوائم المالية السابقة والموازنات والبيانات التشغيلية الأخرى بالإضافة للاستفسارات بالمتعلقة بالتصرفات التي يتم أخذها في اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان المراجعة.

يجب أن تركز استفسارات المحاسبين القانونيين المعتمدين على ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما، والتغيرات في أنشطة المنشأة والأحداث اللاحقة الجوهرية والمعرفة بالغش المادي أو الغش المحتمل . يجب أن يتم أداء إجراءات إضافية إذا ما أصبح المحاسبين على علم بمعلومات يمكن أن تكون غير صحيحة أو غير كاملة وغير مقنعة وبطريقة أو بأخرى يجب أن يؤدي المحاسبون المعتمدون بتلك الإجراءات للمدى الذي يعتبر ضروري لتوفير تأكد محدود بأنه ليس هناك أي تعديلات مادية يتعين عملها على تلك القوائم يلخص الشكل رقم (٦/٥) الإجراءات التحليلية والاستشارات وإجراءات الفحص الأخرى.

شكل رقم (٥/٦)

الإجراءات التحليلية والاستفسارات وإجراءات الفحص الأخرى للشركة غير العامة

استفسارات من أعضاء الإدارة المسئولين عن أمور مالية ومحاسبية خاصية بالأتي:

١- ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها عموما.

٢- ما إذا كانت المبادئ والممارسات المحاسبة قد تم تطبيقها.

٣- أي مواقف غير عادية أو معقدة قد تؤثر على القوائم المالية.

٤- المعاملات الجوهرية التي تحدث قربة أو نهاية الفترة.

٥- موقف التحريفات غير المكتشفة المحددة في الارتباط السابق .

٦- الأسئلة التي تنشأ عند تطبيق إجراءات الفحص.

٧- الأحداث اللاحقة.

٨- المعرفة بالغش المادي المحتمل أو الغش المشكوك فيه.

٩- قيود اليومية الهامة والتسويات الأخرى.

١٠- الإخطارات من أي هيئات تنظيمية.

الإجراءات التحليلية

١- تطوير توقعات عن طريق تحديد واستخدام العلاقات الواضحة التي بتوقع أن توجد بشكل معقول.

٢- مقارنة القيم المسجلة أو المؤشرات التي تم تطويرها عن القيم المسجلة مع التوقعات.

٣- مقارنة اتساق استجابات الإدارة في ضوء نتائج إجراءات الفحص الأخرى والمعرفة بالأعمال والصناعة.

إجراءات الفحص الأخرى

١- الاستفسار عن التصرفات التي تم أخذها في اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة وأي لجان أخرى لمجلس الإدارة.

٢- قراءة القوائم المالية.

٣- الحصول على تقارير من محاسبين آخرين قاموا بفحص مكونات هامة (إذا كان ذلك موجودا)

وأخيرا يجب أن يحصل المراجعون على خطاب تمثيل يتم تفصيله حسب الظروف المحيطة بالارتباط ومع ذلك فإن كافة مايدرج بخطاب التمثيل يجب أن يتضمن إقرار الإدارة بالأتي:-

- المسئولية عن اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المقبولة والتعارف عليها واعتقاد الإدارة بأنها قد أوفت بمسئوليتها.

- المسئولية عن منع واكتشاف الغش بالإضافة إلى الكشف عن أي معرفة لديها بوجود أي غش فعلى أو مزعوم يعتبر ماديا.

- المسئولية عن الاستجابة بالكامل وبصدق عن كافة الاستفسارات وتوفير المعلومات الكاملة متضمنة تلك المرتبطة بالأحداث اللاحقة.

تقارير الفحص Review Reports

يوفر تقرير الفحص للمحاسب أساس للتعبير عن تأكد محدود **Limited Assurance** بأنه ليس هناك أية تعديلات مطلوبة على القوائم المالية . يوضح الشكل رقم (٧/٥) تقرير معياري للمحاسب عن الفحص المحدود للقوائم المالية لإحدى الشركات غير العامة.

ويتضح من خلال استقراء ذلك التقرير أن تاريخ إتمام إجراءات الفحص يجب أن يتم استخدامه كتاريخ للتقرير ، كما أن كل صفحة من القوائم المالية يجب أن تتضمن تعليق يؤكد على عبارة ينظر تقرير فحص المحاسب.

لتوفير أي درجة من التأكد عن عدالة المعلومات يتطلب الأمر أن يكون المحاسب مستقلا . ولذلك فإن المحاسبين الذين يؤدون عملية الفحص يجب أن يكونوا مستقلين عن العميل.

شكل رقم (٥/٧)

قمنا بفحص الميزانية العمومية المرفقة لشركة XYZ في ٣١ ديسمبر 20X1 والقوائم المرتبطة . الدخل والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا لإيضاح المعايير الخاصة بالحاسبة والفحص الصادرة عن طرق AICPA وكافة المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة شركة XYZ.

يتكون الفحص بصفة رئيسية من إجراءات الاستفسارات من موظفي الشركة والإجراءات التحليلية المطبقة على البيانات المالية . وهي أقل جوهريا في النطاق من عملية المراجعة المؤداه وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموما . والتي يتمثل هدفها في التعبير عن الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة وتبعا لذلك فإننا لن نعبر عن مثل ذلك الرأي.

تأسيسا على فحصنا فإنه لم ينم إلى علمنا أي تعديلات مادية يجب أن يتم عملها على القوائم المالية المرفقة من أجل أن تكون متفقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها.

الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما

DeparturesFrom GAAP

يكون إجراء تعديل في التقرير مطلوب عندما يصبح المحاسبون على دراية بوجود أي خروج مادي في مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما (أو أي أساس محاسبي أخر شامل) . يشار إلى ذلك على الخروج في الفترة الثالثة من التقرير على النحو التالي:-

---

باستثناء ذلك الأمر الموصوف في الفقرة التالية ، لم يتم إلى علمنا أي تعديلات مادية .....

وسوف يتم وصف ذلك الخروج في فقرة منفصلة من تقرير الفحص . وفيما يلي مثالا عن تلك الفقرة في التقرير والتي تناقش الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما.

كما تم الإفصاح عنه في الإيضاح رقم (٥) المتمم للقوائم المالية تتطلب مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً أن يتم تحديد قيمة الأرض عند تكلفتها . وقد أخطرتنا الإدارة بأن الشركة قد حددت قيمة الأرض عند قيمة تم تثمينها، وإذا ما تم إتباع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً فإن حساب الأرض وحقوق الملكية سوف يتم تخفيضها بمقدار ٥٠٠٠٠٠ $ لا يتم تغيير تقارير الفحص في الحالات التي تتضمن نقص التطبيق المتفق لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما أو في ظل وجود جوانب عدم تأكد رئيسية. وأيضا عندما يكون المحاسب غير قادراً على أداء إجراءات فحص ضرورية بسبب وجود قيد في النطاق فإن الفحص يعتبر غير كامل ويجب أن يتم إصدار تقرير للفحص.

٦/٥ مهام الفحص المحدود للقوائم المالية طبقا لمعيار المراجعة المصري[٤]

١- يهدف هذا المعيار إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات عن المسئوليات المهنية للمراجع عند القيام بمهمة فحص محدود لقوائم مالية وأيضا عن شكل ومضمون التقرير الذي يصدره المراجع في مثل هذه المهام.

٢- يركز هذا المعيار على أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية إلا أنه يطبق عند إجراء فحص محدود لمعلومات مالية أو غير مالية ويتعين قراءة هذا المعيار أخذا في الاعتبار ما ورد بمعيار المراجعة المصري الخاص بالإطار العام لمعايير المراجعة المصرية.

أهداف مهام الفحص المحدود

٣- تهدف أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية إلى تمكين المراجع من تحديد ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد بان القوائم المالية غير معدة (في كافة جوانبها الهامة) وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (تأكيد سلبي) ، حيث إن ما يقوم به المراجع من إجراءات لا توفر له كافة الأدلة التي تستلزمها أعمال المراجعة بغرض إبداء رأي على القوائم المالية، والحصول على تأكيد مقبول بعدم وجود أخطاء مؤثرة أو جوهرية في القوائم المالية .

المبادئ العامة للفحص المحدود

٤- على المراجع أن يلتزم بقانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك بآداب وسلوكيات المهنة ويتضمن ذلك على الأخص ما يلي:

(أ) الاستقلالية.

(ب) المصداقية.

(ج) الموضوعية.

---

[٤] معيار المراجعة المصري رقم ٢٤٠ بعنوان مهام الفحص المحدود للقوائم المالية .

(د) الكفاءة المهنية والعناية المعتادة.

(هـ) السرية.

(و) السلوك المهني.

(ز) المعايير الفنية.

٥- على المراجع أن يؤدي أعمال الفحص المحدود بما يتفق مع هذا المعيار.

٦- على المراجع أن يخطط ويؤدي أعمال الفحص المحدود من منطلق الحرص المهني أخذا في الاعتبار احتمال وجود ظروف تؤدي إلى أي تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.

٧- على المراجع أن يحصل على أدلة كافية وملائمة من خلال الاستفسار والإجراءات التحليلية بالدرجة الأولى ليكون قادرا على إبداء تأكيد سلبي في تقرير الفحص المحدود.

نطاق الفحص المحدود

٨- يشير مصطلح «نطاق الفحص المحدود» إلى إجراءات الفحص الضرورية في ظل الظروف السائدة لتحقيق الهدف من أعمال الفحص وينبغي أن يحدد المراجع الإجراءات المطلوبة لتنفيذ أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية مع مراعاة متطلبات هذا المعيار ومتطلبات القوانين والتعليمات المحلية السارية وشروط الفحص المحدود وكذا متطلبات التقرير.

التأكد المقبول

٩- توفر أعمال الفحص المحدود مستوى مقبول من التأكيد بأن المعلومات المالية محل الفحص خالية من أي تحريف هام ومؤثر ويتم التعبير عن ذلك في صورة تأكيد سلبي.

شروط المهمة

١٠- ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط المهمة ويجب أن تسجل هذا الشروط في خطاب الارتباط أو في صورة أخرى مناسبة مثل التعاقد.

١١- يساعد خطاب الارتباط في تخطيط أعمال الفحص، ومن المفيد لكل من المراجع والعميل أن يقوم المراجع بإرسال خطاب الارتباط موثقا فيه الشروط الأساسية للمهمة حيث يؤكد هذا الخطاب قبول المراجع للتعيين ويساعد على تفادي سوء الفهم بخصوص أهداف ونطاق المهمة ومدى مسئوليات المراجع وشكل التقارير التي سيتم إصدارها .

١٢- يتضمن خطاب الارتباط عادة ما يلي:

- هدف المهمة .
- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية .
- نطاق أعمال الفحص متضمنا الإشارة إلى هذا المعيار.
- عدم وجود قيود على اطلاع المراجع على السجلات والمستندات والمعلومات الأخرى التي قد يطلبها بغرض إتمام أعمال الفحص .
- إيضاح أن المهمة لا يعتمد عليها لاكتشاف الأخطاء والتصرفات المخالفة للقانون أو الأخطاء المعتادة الأخرى .
- الإشارة إلى أنه لن يتم إجراء عملية مراجعة وأن التقرير المتوقع إصداره لا يتضمن إبداء رأي على القوائم المالية وأن أعمال الفحص المحدود لا تغني عن إجراء عملية المراجعة.

(ويوضح الملحق رقم ١ مثالا لخطاب الارتباط لمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية).

التخطيط

١٣- على المراجع أن يخطط لأعمال الفحص حتى يتمكن من القيام بمهمته بفاعلية.

١٤- عند التخطيط لأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية على المراجع أن يحصل على (أو يقوم بتحديث) معلوماته عن النشاط متضمنا الهيكل التنظيمي والنظام المحاسبي وخصائص النشاط وطبعة الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.

١٥- يحتاج المراجع أن يحصل على تفهم لمثل هذه الأمور وكذا أمور أخرى ترتبط بالقوائم المالية مثل المعرفة بإنتاج المنشأة وأساليب توزيعه وخطوط الإنتاج ومواقع النشاط والأطراف ذات العلاقة ويحتاج المراجع إلى هذا التفهم حتى يكون قادرا على أن يوجه الاستفسارات الملائمة وأن يصمم الإجراءات المناسبة وأن يقيم الردود التي يتلقاها والمعلومات الأخرى التي يحصل عليها.

الأعمال التي تؤديها أطراف أخرى

١٦- على المراجع أن يكون مقتنعا بمدى كفاية الأعمال التي يقوم بها مراجع آخر أو خبير عند استخدامه لها الأغراض الفحص.

التوثيق

١٧- على المراجع أن يوثق الأمور الهامة التي توفر الفحص المحدود وذلك الأدلة التي تثبت أنه قد تم القيام بأعمال الفحص بما يتفق مع هذا المعيار.

١٨- على المراجع أن يستخدم حكمه الشخصي عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص.

وفيما يلي بعض الأمور التي يسترشد بها المراجع :

- المعلومات التي يكون المراجع قد حصل عليها من خلال قيامه بمراجعة أو فحص القوائم المالية لفترات سابقة.

- معرفة المراجع بطبيعة النشاط ومعرفته بالمبادئ المحاسبية المستخدمة وطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة.

- النظام المحاسبي للمنشأة.

- مدى تأثر بند معين بالحكم الشخصي للإدارة.

- الأهمية النسبية للمعاملات وأرصدة الحسابات.

١٩- على المراجع أن يراعي قاعد الأهمية النسبية كما كانت ستطبق في حالة إصدار رأي بناء على مراجعته للقوائم المالية على الرغم من وجود درجة مخاطرة أعلى بعدم اكتشاف بعض الأخطاء عند إجراء أعمال الفحص المحدد (بالمقارنة بعملية المراجعة)، فإن الحكم على الأهمية النسبية يتم من خلال الرجوع إلى معلومات يقوم المراجع بإصدار تقريره عنها ومن خلال احتياجات الأطراف المتوقع أن يعتمدوا على هذه المعلومات وليس من خلال درجة التأكد يوفرها التقرير.

٢٠- تتضمن إجراءات الفحص المحدود للقوائم المالية عادة ما يلي:

- تفهم طبيعة نشاط المنشأة والصناعة التي تعمل فيها.

- استفسارات تتعلق بالمبادئ المحاسبية التي تبعها المنشأة وكيفية تطبيقها.

- استفسارات تتعلق بالإجراءات المتبعة في المنشأة لتسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات وتجميع المعلومات للإفصاح عنها في القوائم وإعداد تلك القوائم.

- استفسارات بخصوص كافة التأكيدات الهامة الواردة بالقوائم المالية.

- إجراءات تحليلية مصممة لتحديد العلاقات والبنود التي تبدو غير عادية، وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

* مقارنة القوائم المالية بالقوائم الخاصة بفترات سابقة.

* مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة والمركز المالي.

* دراسة للعلاقة بين عناصر القوائم المالية التي يكون من المتوقع أن تخضع لسلوك يمكن التنبؤ به، وذلك بناء على خبرة المنشأة أو ما هو متعارف عليه في النشاط الذي تعمل فيه المنشأة .

وعلى المراجع أن يراعى عند تطبيق هذه الإجراءات طبيعة الأمور التي استلزمت إجراء تعديلات محاسبية عليها في الفترات السابقة .

- استفسارات بخصوص القرارات التي اتخذت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة واللجان التي يشكلها مجلس الإدارة، والاجتماعات الأخرى التي قد تؤثر على القوائم المالية .

- قراءة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم تبدو متفقة مع الأساس المحاسبي المشار إليه بها، وذلك في ضوء ما نما إلى على المراجع من معلومات .

- الحصول على تقارير من المراجعين (في حالة وجودهم وفي حالة الضرورة لإجراء ذلك) والذين كانوا قد عينوا لمراجعة أو فحص القوائم المالية لأجزاء من المنشأة.

- الاستفسار من الأشخاص المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية مثل:

* ما إذا كانت كافة العاملات قد تم تسجيلها.

* ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع الأساس المحاسبي المشار إليه بالقوائم المالية.

* التغيرات في نشاط المنشأة والمبادئ المحاسبية وتطبيقاتها.

الأمور التي ثارت حولها تساؤلات نتيجة تطبيق الإجراءات السابقة.

* الحصول على خطاب تمثيل من الإدارات إذا كان ذلك ملائما.

(يبين ملحق رقم (٢) الإجراءات التي يمكن إتباعها، والتي لا تمثل حصرا لكافة الإجراءات التي يمكن استخدمها كما أن هذه الإجراءات المقترحة قد لا تطبق في جميع حالات الفحص المحدود).

٢١- على المراجع أن يستفسر عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية والتي قد تحتاج إلى تعديلات أو إلى إيضاحات بالقوائم المالية ولا تقع على المراجع مسئولية تطبيق إجراءات لتحديد الأحداث التي تقع بعد تاريخ تقرير الفحص.

٢٢- إذا كان لدى المراجع سببا يدعوه للاعتقاد بأن المعلومات محل الفحص قد تضمن تحريفات هامة ومؤثرة فعلى المراجع أن يجري إجراءات إضافية أو إجراءات أكثر تدقيقا (لمراجعة بعض التفاصيل الدقيقة) وفقا للظروف حتى يتسنى له إبداء تأكيد سلبي أو أن يتأكد من الحاجة لإصدار تقرير معدل .

النتائج والتقرير

٢٣- يتعين أن يتضمن تقرير الفحص المحدود تأكيدا سلبيا بعبارة واضحة، وعلى المراجع أن يقوم بمراجعة وتقييم النتائج التي تم الوصول إليها من الأدلة التي حصل عليها وذلك كأساس لإبداء الرأي الذي يتضمن التأكيد السلبي.

٢٤- على المراجع أن يقيم، في ضوء ما قام به من أعمال ما إذا كانت أي من المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عملية الفحص المحدود تشير إلى أن القوائم المالية بها ما يستدعي إجراء تعديلات هامة ومؤثرة عليها لتتفق مع الإطار المحاسبي المشار إليه في تقريره.

٢٥- يصف تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية نطاق المهمة ليمكن القارئ من تفهم طبيعة العمل الذي تم القيام به وتوضيح أنه لم يتم القيام بأعمال مراجعة ومن ثم فإن التقرير لا يتضمن إبداء رأي عن القوائم المالية.

٢٦- يجب أن يتضمن تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية العناصر الأساسية التالية (وفقا للترتيب التالي).

(أ) عنوان التقرير.

(ب) الموجه إليهم التقرير.

(ج) فقرة افتتاحية تتضمن:

- تحديد القوائم المالية التي تم إجراء الفحص المحدود لها.

- عبارة توضح مسئولية كل من إدارة المنشأة والمراجع.

(د) يجب أن تتضمن فقرة النطاق والتي تصف طبيعة أعمال الفحص المحدود ما يلي:

- إشارة إلى هذا المعيار الخاص بالفحص المحدود للقوائم المالية.

- عبارة تبين أن أعمال الفحص المحدود تنحصر بصفة أساسية في الاستفسار وتطبيق الإجراءات التحليلية.

- عبارة توضح أنه لم يتم إجراء عملية مراجعة وأن الإجراءات التي تم القيام بها توفر تأكيدا أقل من ذلك الذي توفره عملية المراجعة ومن ثم فإن التقرير لن يتضمن رأي المراجع عن القوائم المالية.

(هـ) عبارة تحمل تأكيد سلبيا.

(و) تاريخ التقرير.

(ز) عنوان المراجع.

(ح) توقيع المراجع.

(ويوضح الملحق رقم «٣» والملحق رقم «٤» أمثلة لتقارير الفحص المحدود).

٢٧- يتضمن تقرير الفحص المحدود أيا من:

(أ) عبارة تشير إلى أنه لم يتبين للمراجع بناء على فحصه المحدود وجود تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغي إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع إطار إعداد القوائم المالية (تأكيد سلبي).

(ب) عبارة تصف الأمور التي تكون قد نمت إلى علم المراجع والتي من شأنها أن تؤثر على إمكانية إصداره تأكيد سلبي في ضوء الإطار المحاسبي المشار إليه في التقرير.

وتتضمن هذه العبارة التقدير الكمي للتأثير المحتمل على القوائم المالية إلا إذا كان ذلك:

- إما بالتحفظ على التأكيدات السلبية الواردة بالتقرير.

- أو بإدراج عبارة تشير إلى أن القوائم المالية لا تعبر في كل جوانبها الهامة في ضوء الإطار المحاسبي المشار إليه في التقرير ذلك عندما يجد المراجع أن تأثير تلك الأمور جوهريا وله أثر عام على القوائم المالية إلى الدرجة التي تجعله يعتقد أن التحفظ في هذه الحالة غير كاف للإيضاح عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للقوائم المالية.

(ج) إذا كانت هناك قيود جوهرية على نطاق الفحص المحدود يتم وصف تلك القيود.

- إما أن يتم إبداء تحفظ على التأكيد السلبي الوارد بالتقرير وذلك فيما يخص التعديلات المحتملة على القوائم المالية التي كان لابد من وجدها في حالة عدم وجود القيود على نطاق الفحص.

- أو ألا يبدي أي تأكيدات في تقريره إذا كان التأثير المحتمل للقيود على نطاق الفحص جوهرية ولها تأثير شامل على القوائم المالية وكان المراجع قد وصل إلى نتيجة بأنه من غير الممكن إبداء أي تأكيدات سلبية.

٢٨- على المراجع أن يؤرخ تقرير الفحص المحدود في تاريخ إتمام عملية الفحص والذي يتضمن القيام بإجراءات تتعلق بالأحداث التي تقع حتى تاريخ التقرير، وحيث إن مسئولية المراجع هي إعداد تقريره عن القوائم المالية كما أعدتها وقدمتها الإدارة فعلية ألا يؤرخ تقريره بتاريخ سابق لتاريخ اعتماد الإدارة للقوائم المالية.

ملحق رقم (١)

مثال لخطاب الارتباط لمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية

يستخدم الخطاب التالي على سبيل الاسترشاد فيما يخص الأمور المذكورة في الفقرة رقم (١٠) من هذا المعيار يتعين تعديله وفقا للمتطلبات والظروف الخاصة بكل مهمة على حدة.

إلى مجلس الإدارة (أو الممثل المناسب للإدارة العليا):

نرسل هذا الخطاب لتأكيد تفهمنا لشروط ولأهداف مهمتنا وطبيعة ومحددات الخدمات التي سوف تقدمها وسوف نقوم بأداء الخدمات التالية:

سنقوم بأعمال الفحص لتأكيد تفهمنا لشروط ولأهداف مهمتنا وطبيعة ومحددات الخدمات التي سوف نقدمها ، وسوف نقوم بأداء الخدمات التالية:

سنقوم بأعمال الفحص المحدود لميزانية شركة .... في .... وكذا قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن فترة .... المنتهية في .... ذلك التاريخ وفقا لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بعمليات الفحص المحدود، وتجدر الإشارة إلى أننا لن نقوم بإجراء عملية مراجعة لهذه القوائم المالية وعليه لن نقوم بإبداء رأي عنها ونتوقع أن يكون تقريرنا كما هو مرفق (يرفق ملحق رقم «٣»).

تقع مسئولية إعداد القوائم المالية متضمنة الايضاحات الكافية على إدارة الشركة كما تتحمل الإدارة أيضا مسئولية إمساك سجلات محاسبية كافية ووجود نظام رقابة داخلية، وتطبيق السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة خلال السنوات السابقة، وسنطلب من الإدارة (جزء من عملية الفحص)، خطاب تمثيل مكتوب فيما يخص التأكيدات المتعلقة بفحصنا (يمكن استخدام العبارة باختيار المراجع).

ونحيطكم علما بأن هذا الخطاب سيظل ساريا للسنوات التالية إلا إذا تم إلغاؤه أو تعديله أو تم إصدار خطاب آخر.

لا يمكن الاعتماد على مهمتنا للكشف عن وجود غش أو أخطاء أو تصرفات غير قانونية ومع ذلك فإننا سنقوم بإعلامكم بالأمور ذات الأهمية النسبية التي تنمو إلى علمنا.

يرجى توقيع وإعادة نسخة الخطاب المرفقة بما يفيد أنه يتفق مع تفهمكم للترتيبات الخاصة بفحصنا المحدود للقوائم المالية.

يعتمد بالنيابة عن شركة (العميل) .... **توقيع المراجع**

التوقيع

الاسم والوظيفة

التاريخ

ملحق رقم (٢)

نموذج تفصيلي للإجراءات التي يمكن القيام بها

في أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية

١- تتحدد الاستفسارات وإجراءات المراجعة التحليلية التي تتم من خلال الفحص المحدود للقوائم المالية نتيجة للحكم الشخصي للمراجع وتعتبر الإجراءات المذكورة أدناه إرشادية فقط وليس من الضروري أن كل الإجراءات المقترحة يتم تطبيقها لجميع أعمال الفحص، ولا يهدف هذا المرفق إلى استخدامه كبرنامج أو قائمة لأداء أعمال الفحص المحدود.

عامة:

٢- ناقش مع العميل وفريق العمل شروط ونطاق العملية.

٣- عد خطاب الارتباط متضمنا شروط ونطاق العملية.

٤- ادرس نشاط المنشأة ونظم تسجيل المعلومات تم تسجيلها:

٥- استفسر عما إذا كانت جميع المعلومات تم تسجيلها:

(أ) بالكامل.

(ب) في وقت حدوثها.

(ج) ويعد الحصول على الاعتمادات الضرورية.

٦- احصل على ميزان مراجعة لتحديد ما إذا كان الرصيد يتوافق مع الرصيد بالأستاذ العام والقوائم المالية.

٧- ادرس نتائج عمليات المراجعة والفحص المحدود السابقة متضمنة التسويات المحاسبية المطلوبة.

٨- استفسر عما إذا كان هناك تغييرات جوهرية قد حدثت للمنشأة من العام السابق (مثال: تغير في حقوق الملكية أو تغير في هيكل رأس المال).

٩- استفسر عن السياسات المحاسبية وما إذا كانت:

(أ) تتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

(ب) قد تم تطبيقها بطريقة صحيحة.

(ج) قد تم تطبيقها على نفس الأسس المتبعة في السنوات السابقة وما إذا كان قد تم الإفصاح عن أي تغييرات في السياسات المحاسبية.

١٠- اطلع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجالس الإدارة واللجان الأخرى في سبيل تحديد الموضوعات الهامة لأعمال الفحص المحدود.

١١- استفسر عما إذا كانت القرارات التي تم اتخاذها من قبل الجمعيات العامة ومجالس الإدارة أو الاجتماعات المثيلة لها تأثير على القوائم المالية.

١٢- استفسر عن وجود تعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وكيفية تسجيل تلك المعاملات في السجلات المحاسبية والإفصاح عنها.

١٣- استفسر عن الارتباطات والالتزامات العرضية.

١٤- استفسر عن أي خطط للاستغناء عن أصول رئيسية أو جزء من النشاط.

١٥- احصل على القوائم المالية ومناقشتها مع الإدارة.

١٦- ادرس مدى سلامة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ومدى توافقها مع تبويب وعرض تلك القوائم.

١٧- قارن النتائج الظاهرة بالقوائم المالية للفترة محل الفحص المحدود مع القوائم المالية للفترة السابقة ومذلك مع الموازنات والتنبؤات إذا توافرت.

١٨- احصل على تفسير من الإدارة عن أي تغيرات غير عادية أو أي اختلاف في الأسس التي تم إعداد القوائم المالية على أساها.

١٩- ادرس أثر أي أخطاء لم يتم تعديلها – منفردة أو مجتمعة وإحاطة الإدارة بتلك الأخطاء مع تحديد أثر هذه الأخطاء على تقرير الفحص المحدود.

٢٠- ادرس الحاجة للحصول على خطاب تمثيل من الإدارة.

النقدية

٢١- احصل على كشوف تسويات البنوك واستفسر عن أي متعلقات من فترات زمنية طويلة أو غير عادية مع العميل.

٢٢- استفسر عن التحويلات بين أرصدة البنوك في الفترة قبل وبعد تاريخ الفحص المحدود.

٢٣- استفسر عن وجود أي قيود على حسابات النقدية.

٢٤- استفسر عن السياسات المحاسبية لتسجيل حرة العملاء وحدد ما إذا كانت المخصصات تكفي وتفي بالغرض.

٢٥- احصل على تحليل المدينين وحدد ما إذا كان رصيد الأستاذ المساعد يطابق الرصيد بميزان المراجعة.

٢٦- احصل على تفسير لأي تغييرات جوهرية في أرصدة الحساب بين الفترة السابقة أو تلك التي كانت متوقعة وقم بدراستها.

٢٧- احصل على تحليل لأعمار الديون للعملاء واستفسر عن أسباب وجود أرصدة حسابات مرتفعة غير عادية أو أرصدة دائنة بالحسابات أو أي أرصدة غير عادية مع الاستفسار عن التحصيلات من العملاء.

٢٨- ناقش الإدارة في تبويب المدينين، متضمنة الأرصدة غير المتداولة، الأرصدة الدائنة والمبالغ المستحقة من المساهمين والإدارة العليا والأطراف ذوي العلاقة بالقوائم المالية.

٢٩- استفسر عن طريق تحديد الحسابات بطيئة الحركة وكيفية تحديد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مع دراسة مدى كفاية هذا المخصص.

٣٠- استفسر عن الأرصدة المدينة الأخرى وما إذا كانت مرهونة أو مباعة أو مخصومة.

٣١- استفسر عن إجراءات القطع المطبقة بالنسبة للمبيعات في نهاية الفترة، وأنه تم التحقق من مرتجعات المبيعات.

٣٢- استفسر عما إذا كانت الحسابات تتضمن بضائع أمانة لدى الغير وما إذا كان قد تم إجراء تسويات لإدراج تلك البضائع بالمخزون.

٣٣- استفسر عما إذا كان هناك إشعارات دائنة تخص الإيرادات تم تسجيلها بعد تاريخ الميزانية وما إذا كان قد تم تكوين مخصص لتلك المبالغ.

المخزون

٣٤- احصل على كشوف المخزون وحدد ما إذا كان:

(أ) الإجمالي يتفق مع الرصيد بميزان المراجعة.

(ب) تم إعدادا الكشوف على أساس جرد المخزون الفعلي.

٣٥- الاستفسار عن الطرق المتبعة عند جرد المخزون.

٣٦- في حالة عدم القيام بإجراء جرد فعلي في تاريخ الميزانية استفسر عن:

(أ) استخدام سجلات مراقبة مخزون والتي يتم مقارنتها دوريا مع كميات المخزون الفعلية.

(ب) استخدام نظام تكاليف متكاملة وأنه قد أعطى في فترات سابقة معلومات يمكن الاعتماد عليها.

٣٧- ناقش قيود التسوية الناتجة عن الجرد الفعلي للمخزون.

٣٨- استفسر عن الإجراءات المطبقة للرقابة على القطع في نهاية الفترة وكذا حركة المخزون.

٣٩- استفسر عن أسس تقييم كل بند من بنود المخزون وبالأخص المرتبطة بإلغاء الأرباح الناشئة بين الفروع استفسر عما إذا كان قد تم تقييم المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

٤٠- ادرس طرق تقييم المخزون المطبقة والتي تتضمن المواد الخام والعمالة والتكاليف غير المباشرة وأنها تمت على نفس الأسس في الأعوام السابقة.

٤١- قارن أرصدة العام الحالي لأهم بنود المخزون مع نظيراتها بالعام السابق واستفسر عن أي تغييرات وفروق هامة.

٤٢- قارن معدل دوران المخزون مع الفترة السابقة.

٤٣- استفسر عن الطرق المطبقة في تحديد المخزون الراكد (التالف أو الهالك وأنه قد تم تقييم المخزون على أساس صافي القيمة البيعية).

٤٤- استفسر عما إذا كان يوجد أي بضاعة أمانة للغير بحوزة المنشأة وما إذا أن قد تم تسويتها واستبعادها من المخزون.

٤٥- استفسر عما إذا كان يوجد أي بضائع مرهونة أو مخزنة بمكان آخر أو أمانة لدى الغير مع التأكد من أنه قد تم تسجيلها بطريقة صحيحة.

الاستثمارات (متضمنة الشركات الشقيقة والأوراق المالية):

٤٦- احصل على تحليل للاستثمارات في تاريخ الميزانية وتأكد من مطابقة الرصيد مع الرصيد الظاهر بميزان المراجعة.

٤٧- استفسر عن الأسس المحاسبية المطبقة لتسجيل الاستثمارات.

٤٨- استفسر مع الإدارة عن تكلفة الاستثمارات وما إذا أن هناك أي مشاكل في تحقيق قيمة الاستثمارات.

٤٩- ادرس مدى صحة تسجيل الأرباح والخسائر وإيرادات الاستثمار.

٥٠- استفسر عن تصنيف الاستثمارات المتداولة وطويلة الأجل.

الأصول الثابتة وإهلاكها

٥١- احصل على تحليل الأصول الثابتة موضحًا بها التكلفة ومجمع الإهلاك مع التأكد ما إذا كانت تتفق مع ميزان المراجعة.

٥٢- استفسر عن السياسات المحاسبية المطبقة بما في ذلك المتبع في حساب قسط الإهلاك مع التمييز بين البنود الرأسمالية أو تلك التي بغرض الصيانة مع دراسة الأصول الثابتة التي حدث انخفاض كبير ودائم في قيمتها.

٥٣- ناقش الإدارة عن الإضافات والاستبعادات على الأصول الثابتة والمحاسبة عن الأرباح والخسائر الناتجة من الاستغناء أو البيع مع الاستفسار عن ما إذا كانت تلك العمليات قد تم تسجيلها بالكامل.

٥٤- استفسر عن ثبات أسس حساب الإهلاك والمعدلات المطبقة مع الأعوام السابقة وقارن مجمع الإهلاك مع الأعوام السابقة.

٥٥- استفسر عن وجود أي أصول ثابتة مرهونة.

٥٦- ناقش ما إذا كان يوجد اتفاقيات تأجير وأنه قد تم إثباتها بالقوائم المالية طبقا لمعيار المحاسبة المصري الخاص بالتأجير التمويلي.

مصروفات مقدمة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى

٥٧- احصل على تحليل موضحا به بطيعة تلك الحسابات وناقش الإدارة في كيفية تحققها.

٥٨- استفسر عن أسس تسجيل تلك الحسابات وطرق الاستهلاك المتبعة.

٥٩- قارن أرصدة المصروفات مع مثيلاتها في الفترات السابقة مع مناقشة الإدارة في أي تغييرات جوهرية بالمقارنة بالفترات السابقة.

٦٠- ناقش الإدارة في تبويب هذه الحسابات ما بين طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

القروض

٦١- احصل من الإدارة على تحليل القروض وتحقق من أن الرصيد مطابق مع ميزان المراجعة .

٦٢- استفسر عما إذا كانت الإدارة قد خالفت شروط اتفاقيات القروض واستفسر عن الخطوات التي اتخذتها الإدارة وعما إذا كانت التسويات اللازمة قد تم إدراجها بالقوائم المالية.

٦٣- ادرس مدى معقولية مبلغ الفوائد المدينة ومدى اتساقها مع رصيد القروض.

٦٤- استفسر عما إذا كانت القروض يقابلها ضمانات.

٦٥- استفسر عما إذا كانت القروض قد صنفت كالتزامات متداولة أو غير متداولة.

الموردون

٦٦- استفسر عن السياسات المحاسبية المتبعة لتسجيل الموردين وما إذا كانت المنشأة لها الحق في أية خصومات.

٦٧- احصل على كافة الإيضاحات عن أي تغييرات جوهرية في أرصدة الحساب عن الفترات السابقة.

٦٨- احصل على تحليل للموردين وتحديد ما إذا كان الإجمالي مطابقا للرصيد بميزان المراجعة.

٦٩- استفسر عما إذا كانت الأرصدة يتم تسويتها مع كشوف حساب الموردين ومقارنتها مع الأرصدة في الفترات السابقة وإجراء مقارنات لمعدل الدوران مع الفترات السابقة.

٧٠- تأكد مما إذا هناك أي التزامات جوهرية غير مسجلة بالدفاتر.

٧١- استفسر عما إذا كانت الأرصدة الدائنة للمساهمين والإدارة العليا والأطراف ذوي العلاقة قد تم الإفصاح عنها كل على حدة.

٧٢- احصل على تحليل المصروفات المستحقة والالتزامات الطارئة مع تحديد ما إذا كان الرصيد الإجمالي مطابقا للرصيد بميزان المراجعة.

٧٣- قارن المصروفات مع مثيلاتها بالفترات السابقة.

٧٤- استفسر عن اعتماد المصروفات المستحقة وكذا شروط الدفع ومدى اتفاقها مع شروط الرهونات وصحة تبويبها.

٧٥- استفسر عن طريق تحديد المصروفات المستحقة.

٧٦- استفسر عن طبيعة المبالغ المدرجة بالالتزامات الطارئة والارتباطات.

٧٧- استفسر عما إذا كانت هناك التزامات فعلية أو طارئة غير مسجلة بالحسابات وناقش الإدارة في ضرورة تسجيلها بالحسابات أو ما إذا كان يجب الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

الإيرادات والضرائب الأخرى

٧٨- استفسر من الإدارة عن وجود أي منازعات مع الضرائب وما قد ينشأ عنها من آثار جوهرية على الضرائب المستحقة على المنشأة.

٧٩- ادرس مدى ملاءمة الضرائب مع إيرادات الفترة.

٨٠- استفسر من الإدارة عن مدى كفاية الالتزامات الضريبية المسجلة وكذلك المخصصات ومدى تمشيها مع الفترات السابقة.

الأحداث اللاحقة

٨١- احصل من الإدارة على أحدث قوائم مالية لاحقة وقارنها مع تلك التي تم فحصها عن نفس الفترة للأعوام السابقة.

٨٢- استفسر عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي لها تأثير هام على القوائم المالية محل الفحص وبالتحديد يتم الاستفسار عن ما يلي:

(أ) أي ارتباطات جوهرية أو غير مؤكدة قد ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية.

(ب) أي تغيرات هامة ومؤثرة في نسب رأس المال والقروض طويلة الأجل أو رأس المال العامل قد حدثت حتى تاريخ الاستفسار.

(ج) أي قيود تسوية غير عادية قد حدثت خلال الفترة من تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ الاستفسار.

مع الأخذ في الاعتبار الحاجة إلى إجراء أي تسويات أو الإفصاح عنها بالقوائم المالية.

٨٣- احصل واطلع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة واللجان الفرعية اللاحقة لتاريخ القوائم المالية.

موقف القضايا

٨٤- استفسر من الإدارة عما إذا كانت المنشأة قد اتخذ ضدها أي إجراء قانوني ولم يتم تسويته أو أنها تحت الفحص مع الأخذ في الاعتبار أثر هذا الإجراءات على القوائم المالية.

حقوق المساهمين

٨٥- احصل على تحليل للعمليات التي تمت على حساب حقوق المساهمين متضمنة أي إصدارات جديدة وكذلك التوزيعات.

٨٦- استفسر عن وجود أي قيود على حساب الأرباح المرحلة أو أي حساب آخر في حقوق المساهمين.

نتائج التشغيل

٨٧- قارن بين النتائج المحققة للفترة محل الفحص مع تلك المحققة للفترات المماثلة السابقة وكذلك مع النتائج المتوقعة لنفس الفترة ومناقشة أي تغييرات جوهرية مع الإدارة.

٨٨- ناقش ما إذا كان وقد تم تحقيق وتسجيل الإيرادات والمصروفات في الفترات التي تخصها.

٨٩- ادرس العمليات غير العادية أو غير المتكررة.

٩٠- ناقش العميل في العلاقة بين العناصر المتضمنة بحسابات الإيرادات مع تحديد مدى معقولياتها مع تلك المتضمنة في فترات سابقة وأي بيانات أخرى متوفرة للمراجع.

ملحق رقم (٣)

نموذج لتقرير فحص محدود غير متحفظ

تقرير فحص محدود إلى ...

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة .... المتمثلة في قائمة المركز المالي في .... وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هي مسئولية إدارة الشركة وتنحصر مسئوليتنا في إصدار تقرير عن هذه القوائم في ضوء فحصنا المحدود لها.

تم فحصنا وفقا لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود ويتطلب هذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولي الشركة، وهي بهذه الصورة أضيق نطاقا من إجراءات المراجعة التي تجري طبقا لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأي على القوائم المالية وبالتالي فإننا لا نبدي مثل هذا الرأي.

وفي ضوء فحصنا المحدود للقوائم المالية لشركة .... عن الفترة المنتهية في .... لم يتبين لنا وجود أي تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغي إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

التاريخ .... التوقيع ....

العنوان ....

ملحق رقم (٤)

أمثلة لتقارير الفحص المحدود بخلاف التقرير غير المتحفظ

(١) تحفظ لعدم التمشي مع معايير المحاسبة المصرية

تقرير الفحص المحدود إلى ....

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة .... المتمثلة في قائمة المركز المالي في .... وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ذات التاريخ وهذه القوائم المالية هي مسئولية إدارة الشركة، وتنحصر مسئولتنا في إصدار تقرير عن هذه القوائم في ضوء فحصنا المحدود لها.

تم فحصنا وفقا لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود ويتطلب هذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة، وتقتصر أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولي الشركة وهي بهذه الصورة أضيق نطاقا من إجراءات المراجعة التي تجري طبقا لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأي على القوائم المالية.

وفقا للمعلومات التي حصلنا عليها من الإدارة فإن المخزون قد تم عرضه في القوائم المالي بالتكلفة والتي تزيد عن صافي القيمة الاستردادية – وفقاً لما تتطلبه معايير المحاسبة المصرية – يترتب على ذلك تخفيض رصيد المخزون بمبلغ .... جنية مصري كما يترتب عليه أيضا تخفيض صافي الدخل وحقق المساهمين بملغ .... جنية مصري.

وبناء على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة .... عن الفترة المنتهية في .... وفيما عدا تأثير تضخيم رصيد المخزون المذكور في الفقرة السابقة فلم يتبين لنا وجود أي تعديلات هامة أو مؤثرة يتعين إجراؤها على القوائم المالية المذكورة لتتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

التاريخ ....   المراجع ....

العنوان ....

(٢) تقرير برأي عكسي لعدم التمشي مع معايير المحاسبة المصرية

تقرير الفحص المحدود إلى ...

قمنا بإجراء فحص محدود للقوائم المالية لشركة .... المتمثلة في قائمة المركز المالي في .... وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ذات التاريخ وهذا القوائم المالية هي مسئولية إدارة الشركة، وتنحصر مسئولتنا في إصدار تقرير عن هذه القائم في ضوء فحصنا المحدود لها.

تم فحصنا وفقا لمعيار المراجعة المصري الخاص بالفحص المحدود ويتطلب هذا المعيار تخطيط وأداء الفحص للحصول على تأكد مقبول بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة وتقتصرِ أعمال الفحص المحدود على تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والحصول على المعلومات من مسئولي الشركة وهي بهذا الصورة أضيق نطاقا من إجراءات المراجعة التي تجري طبقا لمعايير المراجعة المصرية بغرض إبداء الرأي على القوائم المالية وبالتالي فإننا لا نبدي مثل هذا الرأي.

قررت الجمعية العامة للشركة في تاريخ / / تصفية الشركة، ومع هذا فقد تم إعداد القوائم المالية المرفقة على أساس أن الشركة مستمرة.

وبناء على الفحص المحدود للقوائم المالية لشركة .... عن الفترة المنتهية في .... وبسبب التأثير الشامل على القوائم المالية للأمر المذكور في الفقرة السابقة فإن القوائم المالية المرفقة لا تعبر بوضوح – في كل جوانبها الهامة – بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

التاريخ .... المراجع ....

العنوان ....

٧/٥ تقارير أخري Other Reports

١/٧/٥ القوائم المالية المعدة للإستخدام في بلدان أخري

Audit Report of Financial Statement Prepared For use in other Countries

قد تقوم الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية بأعداد قوائم مالية لاستخدامها في بلدان أخري .علي سبيل المثال قد يكون للشركة الأم شركة تابعة أخري في المانيا حيث يتم بإعداد قوائم مالية للشركة التابعة كجزء من إجراءات طرح راس المال في المانيا . وقد أهتم إيضاح معايير المراجعة رقم **(٥١)** بعنوان التقرير عن قوائم مالية معدة للإستخدام في بلدان أخري .

بدراسة مسئولية المراجعين في ظل تلك الظروف . يحتاج المراجعون أن يكونوا علي علم بكل من معايير المحاسبة والمراجعة المستخدمة في ذلك البلد الأجنبي . ايضاً فهم يحتاجون أيضاً الى الحصول علي أقرارات كتابية من العميل بخصوص الغرض المستهدف من أستخدام القوائم المالية .عند مراجعة تلك المعلومات فأن المراجعون يجب عليهم اتباع المعايير العامة ومعايير العمل الميداني الصادره من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين للمدي الذي خلاله تعتبر تلك المعايير ملائمة . بالإضافة لذلك فأن المراجعون قد يتبعون معايير المراجعة في البلدان الأخري مع الأشارة إلي ذلك في تقريرهم .

يعتمد تقرير المراجعة الصادر علي ما إذا كان الهدف من استخدامه بصفه رئيسية خارج الولايات المتحدة (وتعتبر تلك الحالة هي الأكثر تكراراً) أو داخل الولايات المتحدة . فإذا كان الأستخدام خارج الولايات المتحدة فأن المراجعون قد يقومون بأصدار :-

١- التقرير السائد في الولايات المتحدة وتعديلة ليعكس المبادئ المحاسبية للبلاد الاخري .

٢- نموذج التقرير السائد في البلدان الأخري ، إذا فهم المراجعون المسؤليات المرتبطة بأصدار ذلك التقرير في ذلك التقرير .

وفي الظروف التي خلالها يكون التقرير معد للإستخدام العام في الولايات المتحدة فأن المراجعون يجب أن يقوم بأستخدام التقرير المعياري السائد في الولايات المتحدة مع تعديلة لأي خروج من مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً في الولايات المتحدة . وغالباً توجد مجموعتين من القوائم المالية وتقارير المراجعة يتم إعدادها الأول تتبع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عموماً لأغراض التوزيع في الولايات المتحدة أما الأخري فهي تتبع المبادئ المحاسبية للبلد الاجنبي لأغراض التوزيع خارج الولايات المتحدة .

٢/٧/٥ تقرير المراجعة عن القوائم المالية الشخصية

Audits Report of Personal Financial Statements

في السنوات الحديثة فأن هناك عدد من السياسيين الذين لديهم قوائم مالية شخصية يتم مراجعتها حتي يتم أتاحتها للجمهور . أن القوائم المالية الشخصية المراجعة قد يتم طلبها أيضاً عن طريق طلبات الحصول علي قروض ضخمة أو عندما يبحث أحد الافراد عن شراء أحد المشروعات بإستخدام تسهيلاته الأئتمانية الشخصية .

أن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً المطبقة علي القوائم المالية الشخصية مختلفة تماماً عن تلك واجبة التطبيق على منشأت الأعمال . في ظل القوائم المالية الشخصية فأن الأصول يتم أظهارها عند قيمتها الحالية

المقدرة كما يتم عرض الالتزامات عند قيمتها المالية المقدرة . ولذلك يجب علي المراجعين تطبيق إجراءات المراجعة التي سوف تحقق تلك التقديرات بدلاً من تحقيق التكاليف التاريخية . ومن ناحية فأن المراجعين قد يحتاجون أن يعتمدون علي مثمنين خبراء فى ضوء ارشادات إيضاح معايير المراجعة رقم ٧٣ بعنوان أستخدام عمل خبير .

أن الميزانية العمومية لأحد الافراد يتم الاصطلاح عليها بتعبير قائمة الحالة المالية **Statement of Financial Condition** . توضح تلك القائمة صافي ثروات الفرد في حقوق الملكية **Lieu of Owner's Equity** وتتضمن التزام مقابل ضرائب الدخل علي الفروق بين القيم الحالية المقدرة للاصول والالتزامات وأوعية ضرائب الدخل عليها . أما قائمة الدخل للفرد فأنها يطلق عليها قائمة التغيرات في صافي الثروة . بالاضافة إلي ذلك فمن أجل إيضاح الايرادات والمصروفات تتضمن تلك القائمة الزيادات والأنخفاضات في القيم الحالية المقدرة للأصول وفي القيم المقدرة للالتزامات اثناء الفترة .

أن المباديء المحاسبية للقوائم المالية الشخصية يتم وضعها في قائمة الموقف رقم ١-٨٢ الصادره عن طريق قسم المعايير المحاسبية بالمجمع الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين . بالاضافة إلي فإن ذلك المجمع قد أصدر أرشاد للقوائم المالية الشخصية من أجل تزويد المراجعيين بارشادات لمراجعة القوائم المالية الشخصية . تعتبر التقارير الصادرة علي القوائم المالية الشخصية معيارية في شكلها وتعديلها فقط بالتغيرات في أسماء القوائم المالية .

الاكتمال – مشكلة خاصة في القوائم المالية الشخصية

Completeness–A special Problem in Personal Financial Statements

تتمثل أحد التأكيدات التي يقوم بعملها العميل بخصوص القوائم المالية في أن تكون القوائم كاملة ويعنى ذلك أنها تعكس كافة أصول والتزامات العميل

ومعاملاتـه الخاصـة بـالفترة . أن تحديـد أكتمـال القـوائم الماليـة قـد يكـون صـعباً لاسيما عند مراجعة القوائم المالية الشخصية لعديد من الأسباب :-

١- هناك رقابة داخلية ضعيفة بوجه عام . فكافة جوانب كل عمليـة عـادة مـا تكون تحت رقابة الفرد .

٢- بعض الافراد قد تبحث عن حذف الاصـول والـدخل من قوائمـة الماليـة الشخصية . أن الحـافز نحـو أخفـاء الأربـاح أو الاصـول قد ينشـأ مـن أعتبـارات ضرائب الدخل أو الضـريبة العقاريـة ، أو توقـع حـدوث طـلاق أو بسـبب وجـود مصادر غير شرعية للدخل .

أن حـذف الاصـول والبنـود الاخـري مـن القـوائم الماليـة تعتبـر أمـراً اكثـر صـعوبة للمـراجعين مـن أجـل أكتشـافها مقارنـة بالمغـالاه فـي الاصـول أو البنـود الاخـري . ولـذلك فعنـد أتخـاذ قـرار عمـا إذا كـان يـتم قبـول الارتبـاط بمراجعـة القوائم المالية الشخصية أم لا يتعين علـي المراجعين تقييم مخـاطر أن الفرد قد يقوم بأخفاء الاصول . فإذا ما استنتج المراجعيين أثنـاء الارتبـاط بـأن الفرد يقوم بأخفـاء الأصـول يكـون مـن المشـكوك فيـه أنهـم يمكـنهم وضـع ثقـة دائمـة بـأن إجراءات مراجعتهم قد تـم تمركزهـا علـى كافـة الاصـول المخفـاه . ولـذلك فـأنهم يجب أن ينسحبوا من الارتباط .

أن معظم الارتباطات التى تتضمن القوائم الماليـة الشخصـية لا تعتبـر أرتباطـات مراجعـة بسـبب أن الافـراد نـادراً مـا يحتـاجوا إلـي قـوائم ماليـة مراجعـة . ولـذلك فـأن المداخل الموصوفة في عمليات الفحص المحدود وأعداد وتجميـع القـوائم الماليـة سيتم تطبيقها بشكل أكثر شيوعاً للقوائم المالية الشخصية .

٣/٧/٥ القوائم المالية المقارنة

Accountants Reports on Comparative Statements

كما هو الحال مع القوائم المالية المقارنة فأن المحاسبون الذين يقومون بفحص القوائم المالية للسنة السابقة المعروضه مع تلك القوائم الخاصة بالفترة الحالية يجب أن يعدون تقرير عن كلا السنتين . يوفر إيضاح معايير خدمات المحاسبة والفحص رقم **(٢)** أرشاد علي شكل تقرير المحاسبة عن القوائم المالية المقارنة .[1] فإذا ما قام المحاسبون بفحص كل مجموعات القوائم المالية فأنهم سوف يقوم بتحديث تقرير فحصهم عن السنة السابقة عن طريق أصدار تقرير فحص واحد يغطي كلا السنتين . وسوف يتم تحديث التقرير حسب تاريخ أنتهاء إجراء فحص السنة الحالية .

في مواقف معينة فأن المحاسبون قد يرتبطون باداء مستوي أقل من الخدمة عن القوائم المالية للسنة الحالية مقارنة بما يؤدونه في القوائم المالية للسنة السابقة (علي سبيل المثال فحص تلك السنة ومراجعة السنة السابقة أو إعداد قوائم السنة وفحص السنة السابقة) . في تلك المواقف فأن المحاسبون العموميون المعتمدين يجب الا يقوموا بتحديث تقرير السنة السابقة . وذلك سوف يوحي بأنهم قد قاموا باداء تلك الأنواع من الخدمات في تاريخ تقرير السنة الحالية . بدلاً من ذلك فأن المحاسبون يجب أن يقوموا أما بأعادة أصدار تقريرهم عن السنة السابقة بما يحملة من تاريخه الأصلي . وعرضه مع تقرير السنه الحالية أو أما تضمين أشارة لتقرير السنة السابقة في تقرير السنة الحالية . علي سبيل المثال يمكن أضافة الفترة التالية إلي تقرير أعداد القوائم المالية عن القوائم المالية للسنة الحالية للأشارة إلي فحص القوائم المالية المقارنة للسنة السابقة .

---

[1] **ايضاح عن معايير خدمات المحاسبة والفحص رقم (١) بعنوان تقرير عن القوائم المالية المقارنة (AR ٢٠٠,١٩٧٩) صادر عن طريق AICPA .**

تم فحص القوائم المالية المرفقة عن عام ٢٠x١ لشركة XYZ سابقاً عن طريقنا وتقريرنا المؤرخ في مارس ٢٠x٢ ذكر أنه لم ينم إلي علمنا اي تعديلات مادية يجب أن يتم عملها علي تلك القوائم من أجل أن تكون متفقة مع مباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً . لم تقم باداء أي إجراءات بالأرتباط بمهمة الفحص بعد تاريخ تقريرنا علي القوائم المالية لعام ٢٠x٢ .

أيضاً يمكن أضافة اشارة مماثلة لما تم أيضاحها بعالية في التقرير الحالي عند قيام منشأة محاسبه عامة أخري – لم يتم عرض تقريرها – بفحص القوائم المالية المقارنة .

٤/٧/٥ القوائم المالية المختصرة Condensed Financial Statement

بصفة عامة سوف يتضمن المستند المعد عن طريق العميل معلومات مالية أو مختصرة تم تطويرها من قوائم مالية أساسية تم مراجعتها. تلك القوائم تتضمن عادة تفاصيل أقل بشكل ملحوظ مما تتضمنه القوائم المالية الأساسية. أن المحاسبون الذين قاموا بأصدار تقرير المراجعة علي القوائم المالية الاساسية قد يطلب منهم أن يعدون تقرير عن القوائم المكثفة . في تلك الظروف يجب أن يصدر المراجعون تقريراً يشير إلي أنهم قد قاموا بمراجعة القوائم المالية الأساسية ، وتاريخ ونوع الرأي الذي تم التعبير عنه بالأضافة إلي ما إذا كانت المعلومات المكثفة قد تم تحديدها بشكل عادل في كافة النواحي الهامة بالارتباط بالقوائم المالية الأساسية . يوفر إيضاح معايير المراجعة برقم ٤٢ بعنوان التقرير عن القوائم المالية المكثفة او المختصرة وبيانات مالية مختارة أرشاداً عن تلك الأنواع من التقارير .

٥/٧/٥ خطاب المراجع بخصوص الاكتتابات في الأوراق المالية

Letters to Underwriters (Comfort Letter)

يطلب من المراجع في بعض الاوقات (وليس مفروضاً عليه) أن يصدر خطاباً لمؤسسات التمويل التمويل الضامنة للأكتتابات في الأوراق المالية التي يصدرها العميل . ويختص هذا الخطاب بالقوائم المالية المراجعة وغير المراجعة ، وكذلك الجداول والنماذج الأخري التي تخص هذه القوائم والمرفوعة للهيئة الامريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (**SEC**) طبقاً لقانون الأوراق المالية لعام ١٩٣٣ . ويزود هذا الخطاب تلك المؤسسات المالية بمعلومات إضافية تخص هذه القوائم مشتملة علي :

١- إقرار بحياديه وإستقلالية المراجع .

٢- رأي المراجع بمطابقة القوائم المالية المراجعة والجداول الأخري المقدمة للهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية للمتطلبات المحاسبية وتعليمات قانون الأوراق المالية لعام ١٩٣٣ والنشرات والقواعد الصادرة فيما بعد بهذا الشأن .

٣- تأكيد بصيغة النفي عما إذا كانت القوائم المالية والجداول غير المراجعة المرفقة والمقدمة للهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية معروضة :

أ- بطريقة وشكل يتمشي مع المتطلبات المحاسبية لقانون الأوراق المالية لعام ١٩٣٣ والنشرات والقواعد الصادرة فيما بعد بهذا الشأن .

ب- بصدق وعدالة في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تتمشي مع تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المستخدمة في اعداد القوائم المالية والجداول المراجعة المرفقة طيه .

٤- تأكيد بصيغة النفي بوجود أو عدم وجود أي تغيرات جوهرية في أي من أسهم راس المال أو القروض طويلة الأجل أو أي عنصر هام من عناصر القوائم المالية ، خلال الفترة التالية لتاريخ آخر قوائم مالية مقدمة للهيئة الامريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية .

ويجب أن يعد كل خطاب لتلبية احتياجات كل مؤسسة ضامنة للأكتتابات علي حدة . ولكن يجب علي المراجع تفادي أستخدام عبارات معينة في خطابه مثل "أختبرنا" **(Examined)** أو " كان فحصنا علي نطاق محدود " **(Made a Limited Review)** لوصف عمله الميداني ، حتي لا يلتبس الأمر علي قارئ البيانات واعتقاده خطأ بأن هذه البيانات قد فحصت علي نطاق محدود . وحتي يمكن تفادي سوء فهم القارئ لغرض وأستخدامات خطاب المراجع الموجه إلي مؤسسات ضمان الاكتتابات ، يجب أن تكون فقرة ختام هذا الخطاب بالشكل التالي :

" يهدف هذا الخطاب إلي تزويد مؤسسة ... لضمان الاكتتابات بمعلومات تساعدها في فحص وتوثيق اجراءات دراسة العمليات المالية التي تخص شركة ... " والمتعلقة باصدار أوراق مالية للجمهور يجب تسجيلها مسبقاً بالهيئة الأمريكية المنظمة لتداول الأوراق المالية فقط . ولا يجب أستخدام هذا الخطاب أو أقتباس بعض فقراتة أو تعميمه أو الإشارة إليه في معاملات مؤسسة ... لضمان الاكتتابات فيما يتعلق بامور أخري بخلاف الهدف الموضح في الجملة السابقة ، ومنها المخاطبات التي تخص علي سبيل المثال تسجيل أو شراء أو بيع أوراق مالية ، أو تقديمها أو الإشارة إليها ككل أو كجزء في نشرة تسجيل أو أي مستند آخر بخلاف المتفق عليه " .

كما يجب أن يتضمن خطاب المراجع لمؤسسات ضمان الاكتتابات عبارة تفيد بعدم مراجعة المحاسب القانوني القوائم المالية للعميل عن أي فترة مالية

تالية لتاريخ آخر قوائم مالية مراجعة . ويجب أن يلي هذه العبارة مباشرة جملة أخري تفيد بعدم استطاعة المراجع وامتناعه عن ابداء رايه عن البيانات المالية غير المراجعة التالية لتاريخ آخر قوائم مالية مراجعة .

وتكون غالباً مؤسسة الاكتتابات الجهة المرسل اليها هذا الخطاب مع ارسال صورة منه إلي العميل . أما بالنسبة لتاريخ الخطاب فيكون غالباً تاريخ الاقفال **(Closing Data)** أو قبله بفترة وجيزة (يوم أو اثنين) . ويمثل تاريخ الأقفال تاريخ تنفيذ العقد بين العميل (مصدر الأوراق المالية الجديدة) ومؤسسة ضمان الاكتتابات ، حيث يسلم فيه العميل المؤسسة الأوراق المالية تحت الاكتتاب ويتسلم منه القيمة المتفق عليها .

٨/٥ الخدمات المحاسبية Accounting Services

كثيراً من العملاء يطلبون من المحاسبون القانونين أداء خدمات محاسبية أما بالاضافة إلي أو بدلاً من خدمات التصديق . أن التقارير الناتجة من خدمات المحاسبة لا توفر أي تأكد صريح بأن المعلومات تشكل عرض عادل . وبسبب عدم وجود أي تأكد صريح يتم تقديمة فأن المحاسبون الذين يؤدون تلك الخدمات لا يحتاجوا أن يكونوا مستقلين عن عملائهم علي الرغم من أن نقص الاستقلال يجب أن يتم الاشاره اليه في تقريرهم [1] في هذا الجزء سوف يتم مناقشة الارتباط مع قوائم مالية لشركات عامه ، واعداد وتجميع القوائم المالية المتوقعة.

أرتباطات اعداد القوائم المالية للشركات غير العامه .

Compilation Engagements for Financial Statements of Nonpublic Companies

---

[1] تعتبر الخدمات المحاسبية مختلفة عن تلك الخدمات الموضحة بعالية حيث لا يوفر المحاسبون العموميون المعتمدون عند اداء تلك الخدمات تأكد صريح في تقارير عما إذا كانت المعلومات تتفق مع معايير ملائمة (علي سبيل المثال مباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً) . وكمثال علي الخدمة المحاسبية هي مساعدة العميل في اعداد أو تجميع Compiling معلوماتها المالية .

تتضمن عملية اعداد وتجميع القوائم المالية **Compilation** اعداد القوائم المالية من السجلات المحاسبية والأقرارات الأخري للعملاء . لأداء عملية تجميع القوائم المالية استلزم ايضاح معايير خدمات المحاسبة والفحص رقم **(١)** من المحاسبين أن يكون لديهم معرفة بالمبادىء والممارسات المحاسبية المستخدمة داخل صناعة العميل بالإضافة إلي الفهم العام بمعاملات أنشطة المجال العميل والسجلات المحاسبية . يجب أن يقوم المحاسبون بتقييم أقرار العميل في ضوء تلك المعرفة .

وكحد أدني يجب أن يقرأ المحاسبون القوائم التي تم أعدادها وتجميعها من حيث الشكل الملائم والتحريف المادي الواضح . يجب آلا يقبل المحاسبون الذين يؤدون عملية لتجميع العمليات غير المعقولة بوضوح وإذا ما بدت معلومات العميل غير صحيحة أو غير كاملة أو غير مقنعة فأن المحاسبون يجب أن يصروا علي تعديل المعلومات . وإذا ما رفض العميل تقديم معلومات معدلة فأن المحاسبون يجب أن ينسحبوا من الارتباط . وفي ضوء تلك المتطليات الاساسية ليس لدي المحاسبون أية مسئولية لاداء أية إجراءات فحص للتحقق من أقرارات العميل .

أن التقرير الصحيح للمحاسبة عن القوائم التي تم جمعها تعتمد علي ما إذا كانت القوائم المالية يتوقع أن تستخدم عن طريق طرف ثالث وهو طرف بخلاف الإدارة . وإذا ما توقع عدم الاستخدام من طرف ثالث فأن المحاسب أما **(١)** أن يصدر تقرير تجميع (يتم وصفه أدناه) أو **(٢)** عدم أصدار وأي تقرير ولكنة فقط يوثق الفهم بالعميل من خلال استخدام خطاب تعاقد . يجب أن يوضح خطاب التعاقد الذي من المفضل توقيعة عن طريق الإدارة الخدمات المؤداه والقيود علي استخدام القوائم المالية . أن عبارة مثل مقيدة لأستخدام الإدراة فقط

Restricted For management's Use Only يجب أن يتم تضمينها في كل صفحة من القوائم المالية .

فإذا ما تعين أن يتم استخدام القوائم المالية عن طريق طرف ثالث (أو قد يتوقع أن يستخدم عن طريق طرف ثالث بشكل معقول) يجب أن يتم أصدار تقرير الجمع عن طريق محاسب عمومى معتمد . ذلك التقرير لن يتضمن الامتناع عن ابداء الرأي أو أي نمط من التأكد علي القوائم المالية.الصياغة المقترحة لتقرير المحاسب علي جمع وأعداد القوائم المالية يمكن توضيحه في الشكل التالي رقم **(٨/٥)** .

شكل رقم (٨/٥)

قمنا بإعداد وجمع الميزانية العمومية المرفقة لشركة **XYZ** في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x١ والقوائم المرتبطة – الدخل والارباح المحتجزه والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً لإيضاح معايير خدمات المحاسبة والفحص الصادرة عن طريق **AICPA** .

تقتصر عملية التجميع علي العرض في شكل معلومات قوائم مالية والتي نمثل أقرار للإدارة . لم نقم بمراجعة القوائم المالية المرفقة التي تم فحصها وتبعاً لذلك فأننا لم نقم بالتعبير عن أي رأي أو نوع أخر من التأكد عليها .

كل صفحة من القوائم المالية غير المراجعة يجب أن يتم عمل تعليق بها بما يفيد :-

ينظـر تقـدير تجميـع المحاسـبون **See Accountant's Compilation Report** كمـا يجـب أن يـتم تـأريخ التقريـر بتـاريخ أتمـام عمليـة الجمـع والاعـداد للقوائم المالية .

وقد يصدر المحاسبون تقرير اعداد وجمع عن احد أو اكثر من القوائم الماليـة الفردية بدون جمع مجموعة كاملة من القوائم . أيضاً فأن القوائم المالية قد يتم جمعها وأعـدادها علــى اســاس محاسـبى شـامل أخـر بخـلاف مبـاديء المحاسـبة المقبولـة والمتعارف عليها عموماً . في تلك الحالة فأن أساس المحاسبة المستخدم يجب أن يتم الأفصاح عنه في القوائم أو في تقرير المحاسب .

الخروج عن مبـاديء المحاسبـة المقبـولة والمتـعارف عليـها

Departures from GAAP

تتوازي معالجة الخروج عن مبـاديء المحاسبة المقبولـة والمتعـارف عليهـا عموماً مع عمليات فحص القوائم المالية . تتطلب الخروج عن تلك المباديء من المحاسبين مناقشـة الخـروج فـي فقـرة منفصـلة فـي تقريـر لجمـع – أن – رفـض العميل طلب المحاسبون توفير معلومات أضافية أو معدلـة يـؤدي إلـي الانسـحاب مـن الارتبـاط . ولا يتطلـب وجـود نقـص فـي أتسـاق تطبيـق مبـادئ المحاسـبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً أو وجود أحداث غير مؤكدة تعديل التقرير .

عمليات الإعداد التي تحذف كافة الافصاحات بـشكل مادي

Compilations that omit substantially all Disclosures

قـد لا يكـون الأفصـاحات العديـده المطلوبـة عـن طريـق مبـاديء المحاسـبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً مقيـدة لاسيما فـي القـوائم الماليـة للشـركة غيـر العامه لا سيما عندما تستهدف تلك القوائم الاستخدام الـداخلي عـن طريـق الإدارة

. لذلك فأن العميل من الشركات غير العامة قد لا يطلب من المحاسبون أن يقوموا بإعداد القوائم المالية التي تسبق أو تحذف أساسياً كافة الأفصاحات المطلوبة عن طريق مباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . وقد يقوم المحاسبون بإعداد وجمع تلك القوائم بشرط أن الاستبعاد يكون مشار إليه بوضوح في تقرير المحاسب . في تلك المواقف يحق أن يضيف المحاسب الفترة الأخيرة التالية في تقريرة علي النحو الموضح في الشكل رقم (٩/٥) .

شكل رقم (٩/٥)

رغبت الإدارة بشكل أساسي في حذف كافة الإفصاحات (وقائمة التدفقات النقدية) المطلوبه عن طريق مباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . فإذا تم تضمين تلك الإفصاحات المحذوفة في القوائم المالية فأنها قد تؤثر علي أستنتاجات المستخدم بخصوص المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية . وتبعاً لذلك فأن تلك القوائم المالية غير مصممة للإستخدام لهؤلاء الذين لم يتم أخطارهم عن مثل تلك الأمور .

وإذا رغب العميل أن يضمن فقط بعض من تلك الافصاحات عن طريق مباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها فأن تلك الافصاحات يجب أن يتم عنونتها بتعبير معلومات مختارة **Selected Information** . كافة الإفصاحات المطلوبة بشكل أساسى طبقاً لمباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً لم يتم تضمينها .

أعداد وجمع المعلومات في أشكال مقرره

Compilations of Information in Prescribed Forms

تشير الأشكال أو الانماط المقرره إلي انماط معيارية محدده مصممة أو مشاره عن طريق مؤسسة أو هيئة يتم تقديم ذلك النمط إليها . وكمثال علي ذلك طلب الحصول علي قرض مصرفي . وحيث أن تلك الأنماط المقرره غالباً ما تتطلب أن يتم عرض بنود قوائم مالية علي أساس أخر بخلاف مباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، فأن المحاسبون الذين يقومون بجمع واعداد الانماط في ظل افصاح معايير خدمات المحاسبة والفحص يتعين أن يشيروا إلي أن كافة الخروجات عن مباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في تقاريرهم . وسيبدوا ذلك أن يكون غير ضرورياً حيث أنه يمكن أن يتم أفتراض أن المعلومات التي تم طلبها عن طريق الأنماط المقرره تفي باحتياجات المؤسسة التي صممت ذلك النمط وتبعاً لذلك فأن ايضاح معايير خدمات الفحص والمحاسبة رقم **(٣)** يتيح للمحاسبيين أن يستخدموا تقرير الجمع والاعداد البديل التالي الموضح في الشكل رقم (١٠/٥) عندما يتطلب النمط المقرر الخروج عن مباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً .

شكل رقم (١٠/٥)

قمنا بإعداد وجمع (تحديد القوائم المالية متضمنه الفترة المغطاه وأسم المنشأة) المتضمنة في النمط أو النموذج المقرر طبقاً لايضاحات معايير خدمات المحاسبة والفحص الصادره عن طريق **AICPA** .

أن جمعنا واعدادنا كان مقيدا علي عرضه في نموذج مقرر عن طريق (أسم الهيئة) المعلومات التي تمثل أقراراً للإدارة . لم نقم بمراجعة أو فحص القوائم المالية المشار إليها بعالية وتبعاً لذلك فأننا لم نعبر عن رأي أو أي نوع من التأكد عليها .

تلـك القـوائم الماليـة (متضـمناً الافصـاحات المرتبطـة) تـم عرضـها طبقـاً لمتطلبات (أسم الهيئـة) التـي تختلـف عـن مبـاديء المحاسبة المقبولـة والمتعـارف عليها عموماً . وتبعاً لذلك فأن تلك القوائم الماليـة غيـر مصـممه لهؤلاء الـذين لـم يتم اخطارهم بشأن تلك الأختلافات .

يجـب أن يعـدل المحاسـبون ذلـك التقريـر للأشـاره إلـي الخروجـات الماديـة مـن متطلبـات النمط أو النموذج المقرر أو أي خروجـات عن مبـاديء المحاسبة المقبولـة والمتعارف عليها ليست مطلوبه عن طريق ذلك النموذج أو النمط .

عمليات الإعداد أو الجمع عندما لا يكون المحاسبون غير مستقلين

Compilations When the CPAs are not Independent

حيث أن عمليـات الجمـع أو الإعداد تمثـل خـدمات محاسـبية ولـيس خـدمات تصديقية . فقد يقوم المحاسبون بأداء تلك العمليات حتي عندما لا يكونوا مستقلين عن العميل . يجب أن يشير المحاسبون إلـي نقص أستقلالهم عن طريـق أضـافة الفترة الأخيرة الناتجة لتقرير الجمع أو الإعداد .

لم تكن مستقلين عن شركة السلام

الأرتباطات الأخرى بالقوائم المالية للشركات العامة

Other Association with Financial Statements of Public Companies

يرتبط المحاسبون العموميون المعتمدون أيضـاً بـالقوائم الماليـة للشـركة العامـة عن طريق مساعدة الشركة في إعداد تلك القوائم أو تقديم القوائم للعميل أو طرف ثالث آخر . في تلك الحلات فأن المحاسبون ليس لـديهم أي مسئولية عن أداء إجراءات تحقيقيـه . فيمـا عدا قـراءة الإيضـاحات الخاصـة بالتحريفات الماديـة . وعندما يـرتبط المحاسـبون بقوائم شركة عامه رغماً عن عدم قيامهم بمراجعتها أو بفحصـها يجب علـيهم تحديـد أن كل صـفحة مـن القـوائم يتم عنونتها بتعبير غير مراجع **Unedited** مـع اصـدار قـرار الامتناع عن ابداء الرأي علي النحو التالي :-

م يتم مراجعة الميزانية العمومية المرفقه لشركة **XYZ** في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x١ والقوائم المرتبطة – الدخل والارباح المحتجزه والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ عن طريقنا وتبعاً لذلك فأننا لم نقم بالتعبير عن رأي عنها .

وإذا ما عرف المحاسبون أن القوائم المالية المراجعة غير متفقة مع مباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً أو لم تتضمن افصاحات معرفية كافية فأنهم يجب عليهم الاصرار علي إجراء تعديل ملائم أو يجب أن يحددوا تحفظاتهم عن الامتناع عن ابداء الرأي . واذا كان ذلك ضرورياً فإن هؤلاء المحاسبون يجب عليهم الانسحاب من الارتباط مع رفض الارتباط بتلك القوائم المالية .

عدم كون المحاسب مستقلاً CPA Firm Not Independent

أن منشأة المحاسبة العامة التي لا تعتبر مستقلة عن الشركة العامة قد ترتبط بقوائم مالية غير مراجعة عن الشركة . في تلك الحالات فأن المحاسبون يجب عليهم أصدار قرار خاص بالامتناع عن ابداء الرأي والتي تفصح عن نقص الأستقلال . أن المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين قد أقترح الصياغه التالية في ذلك التقرير :-

---

لم نكن مستقلين عن شركة **XYZ** ولم نقم بمراجعة الميزانية العمومية المرفقة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x١ والقوائم المرتبطة – الدخل والارباح المحتجزه والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ – وتبعاً لذلك فأننا لم نعبر عن رأي عليها .

ويلاحظ أن تقرير المحاسبين لن يشرح لماذا تكون منشأة المحاسبة العامة غير مستقلة عن العميل . وقد يعتقد مجلس معايير المراجعة أن ذلك مربك ومشوش لمستخدمي التقرير إذا تم طرح تلك الاسباب جانباً .

٩/٥ أسئلة وتطبيقات

١- علق على تلك العبارة – كافة الشركات يجب أن يتم مراجعتها سنوياً – مع التقويم.

٢- علق على تلك العبارة مع التقويم- يقوم المراجعون بأداء خدمات التصديق أما المحاسبون فهم يؤدون خدمات المحاسبة.

٣- عند إجراء الاتصالات مع العملاء هل يجب أن يشير المحاسبون القانونيين إلي أنفسهم كمراجعين أو كمحاسبين- أشرح.

٤- هل يمكن للمراجعين التعبير عن رأي غير متحفظ عن القوائم المالية التي لم يتم عرضها على أساس مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً- أشرح.

٥- هل يشير إصدار تقرير خاص تأسيساً على إجراءات متفق عليها إلي ارتباط بمهمة مراجعة أم خدمة محاسبة؟ ولماذا؟.

٦- اشرح لماذا يتم تقييد الارتباطات الخاصة بأداء إجراءات متفق عليها على أطراف محددة.

٧- صف الأشكال المحتملة لتقارير المراجعة الخاصة بأحد العملاء في الولايات المتحدة الأمريكية التي تصدر تقرير للاستخدام بصفة رئيسية خارج الولايات المتحدة.

٨- قام حازم حسن بأعداد قوائم مالية شخصية تتضمن أصول تم تقييمها على أساس التكلفة التاريخية ناقصاً الإهلاك الملائم. هل ذلك العرض يتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها؟ هل يمكن لمنشأة المحاسبة العامة مراجعة تلك القوائم وإصدار رأي غير متحفظ عليها؟.

٩- ما هي أنواع الإجراءات العامة المؤداه أثناء عملية فحص القوائم الربع سنوية لأحد الشركات العامة؟.

١٠- صف أكثر جوانب التقرير الفريدة الخاصة بفحص المحاسبين القانونيين المطلوب على القوائم المالية الربع سنوية للشركات العامة؟.

١١- كيف يقوم المحاسبون القانونيين للشركات العامة بمساعدة لجان المراجعة عند أداء وظيفة إشرافهم الخاصة القوائم المالية الربع سنوية؟

١٢- ما هي أنواع الخدمات التي يمكن أدائها عن طريق المحاسبين القانونيون تجاه القوائم المالية للشركات غير العامة؟.

١٣- كيف يختلف فحص القوائم المالية للشركة غير العامة عن مراجعتها؟

١٤- ما هي أنواع الإجراءات المؤداه أثناء عملية فحص القوائم المالية للشركة غير العامة؟.

١٥- إن خطابات التعاقد تعتبر مطلوبة سواء لخدمات المحاسبة أو الفحص؟ أشرح.

١٦- ما هو هدف خطاب الاكتتاب **Comfort letter** أشرح؟

١٧- ما هو نوع أو شكل الرأي الذي سوف يقوم المراجعون بإصداره عادة بخصوص القوائم المالية المكثفة **Condensed** والتي يقوم العميل بتطويرها من القوائم المالية المراجعة؟

١٨- ما هي الإجراءات المطلوبة عندما يقوم أحد المحاسبين القانونيون بأداء أعداد وتجميع للقوائم المالية؟

١٩- هل يمكن للمحاسب القانوني التقرير عن قوائم مالية لأحد العملاء من الشركات غير العامة والتي حذفت بشكل أساسي كافة الافصاحات المطلوبة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها؟ أشرح.

٢٠- ما الذي يجب أن يفعله المحاسبون إذا ما اكتشفوا أن القوائم المالية التي قاموا بأعدادها وتجميعها تتضمن خروجاً مادياً عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها؟

٢١- صف مسئولية التقرير لأحد المحاسبين القانونيون عند القيام بأعداد وتجميع القوائم المالية التي ليس متوقع أن تستخدم عن طريق طرف ثالث.

٢٢- أفترض أن أحدى منشآت المحاسبة العامة قامت بفحص القوائم المالية لأحد الشركات غير العامة وأكتشفت أن المنشأة لم تكن مستقلة. ما هي البدائل التي تعتبر متاحة للمنشأة؟

٢٣- طلب منك عن طريق أحد الشركات الصغيرة غير العامة أن تقدم مشروع مقترح لمراجعة الشركة. بعد أداء عملية فحص الشركة متضمناً إداراتها ونظامها المحاسبي قمت بتقديم النصح لرئيس الشركة بأن أتعاب المراجعة سوف تبلغ تقريباً ٢٠٠٠٠ جنية. وقد أستغرب رئيس الشركة نسبياً من قيمة تلك الأتعاب وبعد مناقشة مع أعضاء مجلس الإدارة أنتهي رئيس مجلس ادارة الشركة إلي أن الشركة لن يمكنها الموافقة على تقديم خدمات المراجعة في ذلك الوقت.

والمطلوب

a- ناقش بدائل الإدارة الخاصة بوجود قوائم مالية مراجعة للشركة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

b- ما الذي يجب أن تراعيه إدارة الشركة عند اختيار نوع الخدمة التي يجب أن توفرها- أشرح.

٢٤- قامت أحد منشآت المحاسبة العامة بإتمام عملية مراجعة القوائم المالية لأحدى شركات التضامن بشكل مقنع عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقد أعدت القوائم المالية للشركة على أساس ضريبة الدخل على المنشأة متضمنة الإيضاحات المتممة التي تشير إلي أن شركة التضامن قد تورطت في دعوى قضائية تتضمن مقدار مادي مرتبط بادعاء انتهاك حق امتياز لأحد المنافسين أن مقدار الخسارة ناتج من ذلك الادعاء بالقضية قد لا

يمكن تحديده في وقت الانتهاء من مهمة الارتباط. كما لم يتم تقديم القوائم المالية للسنة السابقة.

المطلوب

إعداد تقرير مراجعة خاص غير متحفظ عن القوائم المالية للشركة بحيث يتضمن التقرير فقرات توضيحية: فقرة لتوضيح الأساس المحاسبي المستخدم ، وفقرة أخرى للتأكيد على الأمر الخاص بالدعوى المعلقة . مع كتابة عنوان للتقرير وتوجيهه إلي الشركة.

٢٥- ارتبطت أحدى منشآت المحاسبة بالتقرير عن عناصر وحسابات وبنود محددة في القوائم المالية.

المطلوب

a- ناقش الأنواع الثلاثة للتقارير التي يمكن توفيرها لتلك العناصر والحسابات والبنود المحددة في القوائم المالية.

b- لماذا يجب أن يتم تقييد التقارير الخاصة التى تتضمن الإجراءات المتفق عليها على المعلومات من الاستخدام العام؟

٢٦- عند أداء الخدمات المحاسبية يقوم المحاسبون بعدم توفير أي تأكد في تقاريرهم . ولذلك قد يتم النظر إلي تلك التقارير على أنها تقارير خاصة.

المطلوب

a- هل يتفق أو لا يتفق مع الإيضاح السابق – أشرح.

b- ناقش الأنواع الرئيسية للتقارير الخاصة.

c- قدم مثالاً عن أحد الخدمات المحاسبية.

٢٧- قمت بالارتباط بأحد إدارة الشركات غير العامة للفحص المحدود للقوائم المالية لها عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ××٢٠ . للأعداد بذلك الارتباط قمت بالاسترشاد بإيضاح معايير خدمات المحاسبة والفحص.

a- ناقش الإجراءات المطلوبة لأداء عملية الفحص المحدود للقوائم المالية.

b- أشرح مضمون التقرير الخاص بفحص القوائم المالية.

c- ناقش مسئولياتك إذا تبين لك أن القوائم المالية تتضمن خروج مادي عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٢٨- أختار أفضل إجابة من كل من الأتي وأشرح بالكامل أسباب الاختيار:-

A- أي من الأتي لا يتم أداؤه عادة عندما يقوم المراجعون بأداء فحص محدود للقوائم المالية.

١- إجراءات تحليلية مطبقة على البيانات المالية.

٢- استفسارات عن الأحداث اللاحقة الجوهرية.

٣- مصادقة على حسابات المدنيين.

٤- الحصول على فهم بالمبادئ المحاسبية التي تتمشى مع صناعة العميل.

B- أي من الأتي يجب أن يتم الحصول عليه عند الفحص المحدود لأحدى الشركات غير العامة.

	خطاب ارتباط	**خطاب تمثيل**
(١)	نعم	نعم
(٢)	نعم	لا
(٣)	لا	نعم
(٤)	لا	لا

C- إن المحاسب الذي لا يعتبر حيادياً قد يؤدي أى من الخدمات التالية لأحدى الشركات غير العامة.

	الأعداد والتجميع	**الفحص المحدود**
(١)	نعم	نعم
(٢)	نعم	لا
(٣)	لا	نعم
(٤)	لا	لا

D- عند أداء فحص محدود لأحدى الشركات غير العامة أى من الاتى الأقل احتمالا في تضمينه استفسارات المراجعين من أعضاء الإدارة المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية.

(١) الأحداث اللاحقة.

(٢) قيوم اليومية الجوهرية والتسويات الأخرى.

(٣) الاتصالات مع الأطراف المرتبطة.

(٤) المواقف غير العادية أو المعقدة التي تؤثر على القوائم المالية.

E- يتضمن التقرير الملائم عن طريق المراجع المرتبط بالقوائم المالية المكثفة:

(١) إيضاح بنوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في السنة السابقة.

(٢) رأي عكسي.

(٣) رأي عما إذا كانت المعلومات المكثفة قد تم تحديدها بعدالة في كافة النواحي الهامة بالارتباط بالقوائم المالية الأساسية.

(٤) عدم توفير تأكد على المعلومات.

F- بخصوص القوائم المالية الدورية الربع سنوية فإن إدارة الشركة العامة:-

(١) يجب أن ترتبط بمحاسب قانوني لمراجعة القوائم.

(٢) يجب أن ترتبط بمحاسب قانوني للفحص المحدود للقوائم.

(٣) قد تختار الارتباط المحاسبي قانوني للفحص المحدود للقوائم.

(٤) قد لا ترتبط بمحاسب قانوني ليصبح مرتبط بالقوائم.

G- إن تقرير الأعداد والتجميع الملائمة عن القوائم المالية التي تستبعد إيضاحات في الإيضاحات المتممة:-

(١) تتضمن رأي عكسي.

(٢) تتضمن الامتناع عن إبداء الرأي عن دقة تلك الإفصاحات.

(٣) تشير إلي أن الإدارة قد حذفت تلك المعلومات.

(٤) تشير إلي أن الافصاحات غير ضرورية لتلك التي لم يتم الإخطار عن تلك الأمور.

H- أي من الشكل الأتي لارتباط المحاسب يقود دائماً إلي تقرير ذو استخدام مقيد:-

(١) الأعداد والتجميع. (٢) الفحص المحدود.

(٣) الاختبار. (٤) إجراءات متفق عليها.

I- أي تأكيد من الأتي يعتبر الأكثر صعوبة عامة للتصديق على القوائم المالية الشخصية:-

(١)الوجود والحدوث. (٢) الحقوق والالتزامات.

(٣) الاكتمال. (٤) التقويم.

J- أي من التقارير الخاصة التالية تعتبر ملائمة للتالي:-

(١) الفحص المحدود للقوائم الدورية.

(٢) الالتزام بالمتطلبات التنظيمية المرتبطة بالقوائم المالية المراجعة.

(٣) التنبؤات.

(٤) التقديرات.

K- في أي التقارير التالية يجب ألا يعبر المحاسب عن تأكيد سلبي(محدود):-

(١) تقرير إعداد معياري عن القوائم المالية لأحد المنشآت غير العامة.

(٢) تقرير فحص محدود معياري عن القوائم المالية الدورية لأحد المنشآت العامة.

(٣) تقرير فحص محدود معياري عن القوائم المالية الدورية لأحد المنشآت غير العامة.

(٤) خطاب اكتتاب عن معلومات مالية متضمنة في قائمة للتسجيل يتم استيفائها وفقاً لمتطلبات هيئة **SEC**.

L- يتم توقيع خطابات الاكتتاب عادة عن طريق:-

(١) مراجع مستقل.

(٢) مكتتب.

(٣) محامي العميل.

(٤) مدير تنفيذي رئيسي.

٣٠- ما هو المقصود بمصطلح مستوى التأكد؟ وكيف يختلف مستوى التأكد في كل من مراجعة القوائم المالية التاريخية والأعداد والفحص المحدود.

٣١- ما هو التأكد السلبي ؟ ولماذا يتم استخدام في تقرير عملية الفحص؟.

٣٢- فرق بين إعداد وفحص القوائم المالية؟ وما هو مستوى التأكد في كل منهما؟.

٣٣- أذكر متطلبات التقرير عن القوائم التي إعدادها وفقاً لأسس أخرى بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٣٤- ما هو الهدف من عمليات التحقق من إجزاء معينة ، حسابات معينة في القوائم المالية وما هي خصائص التقرير الذي يعده المراجع بشأنها وهل يتعين أن يتضمن ذلك التقرير الامتناع عن إبداء الرأي للقوائم ككل؟

٣٥- ما المقصود بخطاب المراجع بشأن الاكتتابات في الأوراق المالية؟ وما المعلومات التي يتضمنها مثل ذلك الخطاب؟

٣٦- ما أوجه الاختلاف بين تقرير المراجعة النمطي وتقرير مراجعة قوائم مالية معدة وفقاً لأسس أخرى بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٣٧- ما المقصود بالتقارير الأخرى التي يعدها المراجع؟

٣٨- ما الأنواع الأربعة من تقارير المراجع التي تدخل ضمن التقارير الخاصة؟

٣٩- ما تقريري المراجع الخاصين بنوع الخدمات التي يقدمها؟

٤٠- ما إجراءات الفحص التحليلي المستخدمة في فحص القوائم المالية؟

٤١- ما الاستفسارات التي يقوم بها المراجع القانوني عند فحص القوائم المالية؟

٤٢- ما محتويات تقرير المراجع القانوني عن فحص القوائم المالية؟

٤٣- ما الاستفسارات التي يجب أن يحصل عليها المراجع القانوني من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين عند فحص البيانات المالية الدورية؟ حدد مبررات كل استفسار.

٤٤- يقوم مراجع بتقديم خدمة الفحص لشركة صناعية صغيرة مغلقة الملكية. وكجزء من متابعة الانخفاض المؤثر في هامش المساهمة الإجمالي للسنة الحالية، اكتشف المراجع عدم وجود مستندات داعمة لنفقات قيمتها ٥٠٠٠ جنية. وأكد المدير المالي أن النفقات تتسم بالمناسبة. ما الذي يجب أن يقوم به المراجع؟

(١) إدراج كافة النفقات التي لا توجد مستندات لها دون القيام بفحص إضافي بالقوائم المالية على أساس أنه لا يقوم بإجراء مراجعة.

(٢) تعديل الرأي عن الفحص أو الانسحاب من العملية ما لم يتم الحصول على تفسير مرض للنفقات التي لا يوجد مستندات لها.

(٣) عدم إدراج النفقات التي لا يوجد مستندات لها في القوائم.

(٤) الحصول على خطاب تمثيل مكتوب من المدير المالي يشير فيه إلي أن النفقات تتسم بالملائمة ويجب إدراجها في القوائم المالية الحالية.

45- أي من الجمل التالية تصف أفضل مسئولية المراجع الخاصة بتنفيذ خدمات الإعداد للشركة؟

(١) يجب أن يفهم المراجع نشاط العميل والطرق المحاسبية التي يتبعها ، وأن يقوم بقراءة القوائم المالية للتعرف على مدى منطقيتها.

(٢) يجب أن يقنع المراجع نفسه بأن القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبة المتفق عليها.

(٣) يجب أن يتوصل المراجع لفهم الرقابة الداخلية ويقوم بإجراء اختبارات الرقابة.

(٤) لا يتحمل المراجع أية مسئولية تجاه الأطراف الثالثة.

46- قام المراجع حازم حسن الذي ينفذ خدمات الإعداد بإغفال جوهري لكافة صور الإفصاح لدى العميل وأصدر تقريراً ملائماً. وبعد ثلاثة شهور من إصدار القوائم المالية أبلغ العميل المراجع بأنه قدم القوائم إلي البنك كضمان لقرض أي من الجمل التالية يعد ملائماً في ظل هذه الظروف؟

(١) يجب أن يعدل المراجع القوائم حتى يتم إدراج الملاحظات مع إرفاق ما يفيد التعديل بعدم إبداء الرأي.

(٢) يمكن أن يقدم المراجع القوائم إلي البنك طالما تم إرفاق عدم إبداء المراجع لرأي.

(٣) يجب على العميل أن يعيد كتابة القوائم على ورق أملس ويرسل إلي البنك بدون تقرير المراجع.

(٤) يجب أن يترك العميل المختص بالبنك ليفحص القوائم ويأخذ ملاحظات ولكنه لا يجب أن يتحرك المختص بالبنك نسخة من القوائم.

47- عند القيام بإعداد القوائم المالية بإحدى الوحدات الاقتصادية، رأي المحاسب أن إجراء تعديل في التقرير المعياري لن يعد كافياً لتوضيح أوجه القصور في القوائم المالية كوحدة، وأن العميل لا تتوفر لديه الرغبة في تصحيح القصور. في هذه الحالة يجب أن يقوم المحاسب:

(١)إجراء فحص للقوائم المالية. (٢) إصدار تقرير خاص.

(٣) الانسحاب من العملية. (٤) التعبير عن رأي سلبي للمراجعة.

48- تتعلق الأسئلة التالية بالتقارير التي يصدرها المراجعون بخلاف التقارير المتعلقة بالقوائم المالية التاريخية. أختر الإجابة الأمثل.

١- أي من معايير المراجعة المتعارف عليها عن التقرير لا يتم تطبيقه عادة على التقارير الخاصة مثل القوائم المعدة وفقاً للأساس النقدي.

(a) المعيار الأول **(b)** المعيار الثاني

(c) المعيار الثالث **(d)** المعيار الرابع

٢- يقوم مراجع بالتقرير عن القوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدي. يشار إلي هذه القوائم على نحو أفضل في الرأي الذي يصدره وفقاً للوصف في أحدى الجمل التالية، ويتمثل الوصف الأمثل في:

(a) المتحصلات والمدفوعات النقدية والأصول والالتزامات التي تنشأ من العمليات المالية النقدية.

(b) المركز المالي ونتائج التشغيل التي تنشأ عن العمليات المالية النقدية.

(c) قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الناتجة عن العمليات المالية النقدية.

(d) قائمة المركز المالي النقدية ومصدر وتطبيق الأموال.

٤٩- أي من الجمل التالية يتسم بالصحة فيما يتعلق بتقدير المراجع الذي يعبر فيه عن رأيه في عنصر معين بالقائمة المالية .

(a) يجب أن يتعلق مستوى الأهمية النسبية بالعنصر المعين بدلاً من القوائم المالية كوحدة.

(b) يمكن التعبير عن مثل هذا التقرير فقط إذا كلف المراجع بمراجعة القوائم المالية إجمالاً.

(c) يكون عادة الاهتمام الموجه للعنصر المحدد أقل عما يكون عليه الوضع إذا تم مراجعة القوائم المالية كوحدة.

(d) لا يمكن أن يعبر أبداً المراجع الذي أصدر رأياً سلبياً عن القوائم المالية كوحدة عن عنصر معين في هذه القوائم المالية.

٥٠- عندما يطلب من المراجع أن يقوم بالمراجعة لإبداء الرأي عن واحد أو أكثر من أجزاء محددة، حسابات محددة، أو عناصر محددة بالقوائم المالية ، يجب على المراجع:

(a) عدم وصف إجراءات المراجعة المطبقة.

(b) توجيه النصح للعميل فيما يتعلق بإصدار الرأي فقط إذا تم مراجعة القوائم المالية وأنصح عدالة العرض بها.

(c) يفترض أنه لا يمكن تطبيق المعيار الأول للتقرير فيما يتعلق بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(d) يجب أن يستجيب للطلب فقط إذا كانت تشكل جانباً رئيسياً من القوائم المالية التي امتنع المراجع عن إبداء الرأي عنها على المراجعة التي قام بها.

حالات

١) تعتبر شركة السلام من الشركات التجارية المتوسطة الحجم والتي تتداول أوراقها المالية بالأسواق المالية. ويقوم حازم حسن- المراجع القانوني- بتولي مهمة المراجعة السنوية لهذه الشركة منذ ٥ سنوات. وقد طلبت الشركة من السبيل القيام بفحص القوائم المالية الربع سنوية. وقد وافق حازم حسن على هذه المهمة وأصدر تقريراً ربع سنوياً بناء على إجراءات الفحص المتبعة.

المطلوب

أ- ما الهدف من فحص المعلومات المالية الدورية على نطاق محدود؟

ب- كيف يختلف فحص المعلومات المالية الدورية على نطاق محدود عن المراجعة الشاملة ؟

جـ- كيف يختلف فحص المعلومات المالية الدورية على نطاق محدود عن فحص المعلومات السنوية للشركات التي لا تتداول أوراقها المالية بالأسواق المالية؟

د- صف الإجراءات التي يجب أن يتبعها حازم حسن لأداء المهمة المطلوبة منه.

هـ- صف التقرير الذي يجب أن يقدمه حازم حسن إلي لجنة المراجعة بشركة السلام.

و- إذا فرض أن تضمنت القوائم المالية المراجعة سنوياً القوائم المالية الدورية كأحد الملحوظات المرفقة القوائم المالية السنوية، بدلاً من التقرير عنها بصورة مستقلة، فهل تختلف مسؤولية حازم حسن المتعلقة بإعداد التقرير في هذه الحالة؟

٢) قام حازم حسن – المحاسب القانوني – بفحص القوائم المالية لشركة مصر المساهمة عن العام المنتهي في ٢٠٠٦/١٢/٣١. وقد طلبت الشركة من المحاسب في عام ٢٠٠٧ فحص قوائمها المالية على نطاق محدود عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٧/٣/٣١. وقد نص خطاب التعاقد صراحة على أن الفحص المحدود لا يكفي في حد ذاته لإبداء رأي المراجع.

المطلوب

أ- أشرح لماذا لا يعتبر الفحص المحدود كافياً لإبداء رأي المراجع.

ب- ما إجراءات الفحص التي يجب يؤديها حازم حسن ؟ وما الهدف من كل إجراء ؟ نظم إجابتك على النحو التالي:

الإجراء	الهدف منه

جـ- افترض أن إجراءات الفحص التي قام بها حازم حسن لم تكشف عن أي انحراف جوهري عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. أكتب صيغة تقرير حازم حسن.

٣) أختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بفحص المعلومات الدورية.

أ- إذا أتضح للمحاسب القانوني – بعد فحصه للمعلومات الدورية على نطاق محدود- أن هذه المعلومات تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فيجب عليه أن:

١- يصر على ضرورة تعديلها- بواسطة إدارة العميل – بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإلا ينسحب من المهمة.

٢- يعد تقريراً متحفظاً يشير فيه إلي عدم اتباع العميل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٣- يعدل المعلومات المالية بنفسه بما يتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٤- يقدم النصح لإدارة العميل على أن مثل هذه المعلومات تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- يهدف فحص المعلومات المالية الدورية لشركة تتداول أوراقها المالية بالسواق المالية إلي:

١- مساعدة المحاسب القانوني على إبداء الرأي.

٢- تقدير مدى دقة القوائم المالية بناء على اختبارات محددة للسجلات.

٣- مساعدة المحاسب القانوني على إعداد التقرير لمجلس الادارة أو المساهمين.

٤- الحصول على أدلة إثبات مؤيدة خلال الفحص والملاحظة والمصادقات.

جـ- يتضمن التقرير المتعلق بفحص القوائم المالية الدورية على نطاق محدود، كافة العناصر التالية ما عدا:

١- نص يدل على أن الفحص تم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

٢- وصف للإجراءات التي استخدمت في هذه المهمة، أو الإشارة للإجراءات المنصوص عليها بخطاب التعاقد.

٣- نص يدل على أن الفحص المحدود لا يستلزم الإفصاح عن كافة الأحداث الجوهرة.

٤- تعريف بالمعلومات المالية الدورية التي تم فحصها.

د- فيما يتعلق بالفحص المحدود للمعلومات المالية الدورية، ينصب عمل المراجع أساساً على :

١- دراسة وتقييم قدراً من المستندات المؤيدة لمعلومات المالية الدورية.

٢- عمل فحص تحليلي وانتقادي للقوائم المالية الدورية المعدة بواسطة العميل.

٣- عمل الاستفسارات اللازمة، وأداء إجراءات الفحص التحليلي بشأن العمليات المحاسبية الهامة.

٤- التحقق من الأرصدة العامة للحسابات عن تلك الفترة الدورية، وعمل المصادقات اللازمة بشأنها.

٤) أختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بالتقارير الخاصة.

أ- يصدر المراجع تقريراً خاصاً عندما تتعلق مهمته:

١- بقوائم مالية دورية على نطاق محدود.

٢- بقوائم مالية معدة وفق أسس أخرى بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٣- بقوائم مالية لا تشتمل على قائمة التغيرات في المركز المالي.

٤- بقوائم مالية غير مراجعة.

ب- من التقارير الخاصة التي نصت عليها نشراء معايير المراجعة:

١- تقرير عن دراسة جدوى مشروع خاص يقوم به العميل.

٢- تقرير عن فحص معلومات مالية دورية على نطاق محدود.

٣- تقرير عن قوائم مالية معدة وفقاً لطرق المحاسبة عن تقلبات الأسعار.

٤- تقرير عن الالتزام باتفاقية تعاقدية لا ترتبط بقوائم مالية.

جـ- قد تتضمن التقارير الخاصة كافة ما يلي فيما عدا:

١- تقرير المراجع في ظل وجود قيود على نطاق المراجعة الحيادية بواسطة العميل.

٢- تقرير عن مراجعة بعض عناصر القوائم المالية.

٣- تقرير عن قوائم مالية لأحد التنظيمات التي لا تستهدف الربح والتي تتبع بعض الطرق المحاسبية المستخدمة في تنظيمات الأعمال التي تستهدف الربح.

٤- تقرير عن قوائم مالية معدة وفقاً للأساس النقدي.

د- عند فحص عناصر أو حسابات معينة من القوائم المالية لإبداء الرأي فيها، فعلى المراجع:

١- أن لا يصف في تقريره إجراءات المراجعة المطبقة.

٢- أن يوضح للعميل بأن رأيه سيكون من خلال رأي مجزأ.

٣- أن يفترض أن المعيار الأول من معايير إعداد التقرير والمتعلق بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها غير مطبق.

٤- أن يعد تقريره عن هذه العناصر أو الحسابات بغض النظر عن أهميتها النسبية.

٥) أختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بالتقرير عن معلومات مالية معدة وفق أسس أخرى بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أ- ما أفضل أسم للقوائم المالية المعدة على الأساس النقدي والذي يستخدمه المراجع في تقريره للإشارة إلي هذه القوائم؟

١- قائمة المركز المالي ونتائج التشغيل من العمليات النقدية.

٢- قائمة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية الناتجة عن العمليات النقدية.

٣- قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الناتجان من العمليات النقدية.

٤- قائمة المركز المالي النقدية، ومصادر واستخدامات الأموال.

ب- أي معايير المراجعة المتعارف عليها الخاصة بتقرير المراجع لا تسري عادة على التقارير الخاصة مثل تقارير القوائم المعدة على أساس نقدي؟

١- المعيار الأول.

٢- المعيار الثاني.

٣- المعيار الثالث.

٤- المعيار الرابع.

جـ- عند مراجعة التقارير المالية المعدة على الأساس النقدي، يجب على المراجع:

١- التحقق من الإفصاح عن استخدام الأساس النقدي لأعداد القوائم المالية، وطبيعة العناصر الجوهرية بالقوائم غير الموجودة بها، وكذلك أثر عدم وجود هذه العناصر.

٢- أن لا يرتبط أسمه بهذه القوائم نظراً لأنها غير معدة وفقاً لمبادئ محاسبية متعارف عليها.

٣- أن يبدي رأياً متحفظاً موضحاً به- في فقرة إبداء الرأي- أسباب الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٤- إعادة إعداد القوائم المالية وفقاً لأساس الاستحقاق، وإبداء رأياً غير متحفظ.

الفصل السادس

خدمات التأكد الأضافية علي معلومات أخري

Additional Assurance Services Other Information

١/٦ الطلب علي خدمات التأكد ومعايير التصديق .

٢/٦ طبيعة وأنواع وخصائص أرتباطات التصديق .

٣/٦ ارتباطات التأكد عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي للمنشأة غير العامه .

٤/٦ أرتباطات التأكد علي القوائم المالية المستقبلية .

٥/٦ أرتباطات التأكد علي الالتزام .

٦/٦ أرتباطات التأكد علي الإجراءات المتفق عليها .

٧/٦ خدمات التأكد الأخري .

٨/٦ أسئلة وتطبيقات .

١/٦ الطلب علي خدمات التأكد ومعايير التصديق

The Demand for Assurance and attestation standards

١/١/٦ الطلب علي خدمات التأكد

The Demand for Assurance Services

حتي تلك النقطة فقد تم التركيز بصفة رئيسية علي الخدمات التي تتضمن معلومات مالية تاريخية آلا أن المحاسبون القانونيون المعتمدون قد يطلب منهم أن يقدموا مدي واسع من خدمات التأكد الأخري .

أن الطلب علي وجود أنواع جديده من خدمات التأكد قد تم تطويرها كأمتداد طبيعي لوظيفة المراجعة التي تقدمها منشآت المحاسبة العامة . وقد أدركت الإدارة أن تكاليف التعاقد **Contracting Costs** يمكن أن يتم تخفيضها في كثير من المواقف عن طريق تزويد المستخدمين والدائنين والعملاء والمتعاملين الأخرين مع الشركة بمعلومات يتم التأكيد علي مصداقيتها . وكما هو الحال في المراجعة فأن هذه الخدمات الجديده للتأكد تؤدي إلي تخفيض مخاطر المعلومات للأطراف الخارجية ومن ثم تمكين الشركة من التعاقد عند شروط أكثر تفضيلاً.

أن الوفاء بالطلب علي تلك الخدمات الأخري للتأكد قد تم الوفاء به نتيجة لما حدث من تطويرات في تكنولوجيا المعلومات التي غيرت بشكل جوهري من توقعات مستخدمي المعلومات . حيث يمكن للمستخدمين الأن الأقتراب بشكل متزامن من المدي الواسع من المعلومات الفورية التي يتم تجهيزها وفقاً لأحتياجاتهم. لذلك فأن قيمة تقرير المراجعة المعياري علي القوائم المالية قد أضحت في التناقص . أن متخذوا القرارات يطلبون الأن الحصول في توقيت مناسب علي تأكد يرتبط بذلك المدي الواسع من المعلومات سواء الماليه وغير الماليه . بالإضافة لذلك فأن

المحاسبون العموميون المعتمدون يقومون بأستخدام خبرتهم لوضع تلك المعلومات في أنماط من شأنها تحسن عملية أتخاذ القرار .

وعبرالسنوات القليلة الماضية عملت مهنة المحاسبة علي تطوير خدمات تستجيب لأحتياجات هؤلاء المستخدمين . ولعل أبرز مثاليين علي ذلك هما المراجعة المستمرة **Continuous Auditing** والتي توفر تأكد بأستخدام سلسلة من التقارير التي يتم توفيرها بشكل متزامن ، بعبارة أخري وتمثل المراجعة المستمرة أحد الوسائل التي تهدف إلي توفر خدمة تأكد في توقيت مناسب لأنواع عديدة من المعلومات .وعن طريق توفير تأكد عن مصداقية النظام **Sys Trust** الذي ينتج المعلومات يمكن التصديق وابداء الرأي علي مصداقية ذلك النظام ومن ثم تزويد المستخدم بتأكد في توقيت مناسب عن أي معلومات يتم توليدها عن طريق ذلك النظام.

ولتسهيل تطوير خدمات تأكد جديده فأن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد شكل لجنة تنفيذية لخدمات التأكد تولت المسئولية التالية :-

" أن تحديد وتطوير وتوصيل فرص جديدة لخدمة التأكد " من شأنها تحسين جودة المعلومات أو سياقه لأغراض خدمة متخذي القرار . فإذا ما كانت معايير الأداء مطلوبه فأن اللجنة سوف تتصل وتتعاون مع لجان فنيه عليا ملائمة أو هيئات أخري للمساعدة في تكوينها إذا ما دخلت معايير الأداء داخل صلبها ونطاقها. وحتي الوقت الحاضر فأن اللجنة التنفيذية لخدمات التأكد قد سهلت من تطوير خدمات جديدة . كما أن هناك خدمات أخري مازالت تحت التجهيز والتنفيذ . أن كثير من تلك الخدمات الجديده قد تم أدائها طبقاً لإيضاحات معايير خدمات التأكد .

٢/١/٦ معايير التصديق Attestation Standards

أن معايير التصديق المقدمة في إيضاحات معايير أرتباطات التصديق

Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE)

رقم **(١)** بعنوان تعديل وتجميع معايير التصديق المطبقة علي الأرتباطات التي خلالها يرتبط المحاسبون الممارسون باصدار تقرير علي عملية مراجعة أو علي عملية فحص أو أداء إجراءات متفق عليها علي موضوع أو أمر معين **Subject Matter** أو تأكيد عن ذلك الموضوع **Assertion on Subject Matter** والتي تعتبر مسئولية طرف أخر . ومن الأهميه بمكان أن يتم التمييز بين الموضوع والتأكيد علي ذلك الموضوع .

حيث يمكن أن يأخذ الموضوع أو الأمر محل التأكد لأحد أرتباطات التصديق كثير من الأنماط علي النحو التالي :-

١- الأداء التاريخي أو المستقبلي (علي سبيل المثال المعلومات الماليه التاريخيه والمتوقعه بالإضافة إلي قياسات الأداء) .

٢- الخصائص الماديه (علي سبيل المثال التوصيفات السردية أو المساحة المربعه للمصانع) .

٣- الأحداث التاريخية (علي سبيل المثال السعر السوقي للبضائع في تاريخ معين) .

٤- التحليلات (علي سبيل المثال تحليلات التعادل) .

٥- النظم أو العمليات (الرقابة الداخلية علي سبيل المثال) .

٦- السلوك (علي سبيل المثال حوكمة الشركات ، والألتزام بالقوانين واللوائح بالإضافه إلي تطبيقات المواد البشرية) .

قد يقوم المحاسبون الممارسون بالتصديق علي ذلك الأمر عند نقطة من الزمن أو لفترة معينة من الزمن .

أما التأكيد **Assertion** فهو يعني التصريح أو الإقرار عما إذا كان الموضوع أو الأمر قد تم تقديمة وفقاً لمعايير معينة . لأداء أرتباط التصديق فأن

المحاسبون الممارسون بوجه عام علي سبيل المثال يجب أن يحصلون تأكيد ملائم من طرف مسئول عن الموضوع محل الارتباط علي سبيل المثال ففي ظل أداء أرتباط علي الرقابة الداخلية للشركة علي التقرير المالي قد تقوم الإدارة (والطرف المسئول) بتقديم تأكيد أو أقرار بأن الشركة قد أحتفظت برقابة داخلية فعاله .

وبينما يتعين علي المحاسبين الممارسين بصفه عامه الحصول علي تأكيد ملائم عن الأمر أو الموضوع فأنهم عادة ما قد يعدون تقرير عن التأكيد محل الموضوع أو علي الموضوع ذاته ، وبالأستمرار مع مثال مهمه الأرتباط بالرقابة الداخلية إذا ما كان التقرير عن التأكيد فأن رأي المحاسب الممارس سوف يتضمن تأكد عما إذا كان تأكيد الإدارة عن الرقابة الداخلية قد تم تحديده علي نحو ملائم أم لا . وبشكل بديل عندما يتم التقرير عن الموضوع فأن رأي المحاسب الممارس سوف يتضمن توفير تأكد مباشرة علي الرقابة الداخلية . وفيما يلي مثالين يوضحهما الشكل رقم (١/٦) علي طريقتي التقرير.

شكل رقم (١/٦)

التقرير عن التأكيد **Assertion**	**التقرير عن الموضوع** **Subject Matter**
في رأينا أن تأكيد الإدارة بأن شركة WELSING قد أحتفظت بنظام رقابة داخلية فعال علي التقرير المالي .....تأسيساً علي (يتم تحديد المعايير).	**في رأينا أن شركة WELSING قد أحتفظت بنظام رقابة داخلية فعال علي التقرير المالي ..... تأسيساً علي (يتم تحديد المعايير).**

إذا قام المحاسبون الممارسون بالتقرير عن تأكيد معين عن موضوع أو أمر معين فأن التأكيد يتم عرضة مع الموضوع أو تقرير المحاسب الممارس. فإذا قام المحاسبون الممارسون بالتقرير مباشرة عن الموضوع فأن التأكيد عادة

ما يتم تضمينة فقط في خطاب تمثيل يحصل عليه المحاسبون الممارسون من الطرف المسئول .

هناك إستثناء لأختبار التقرير مباشرة علي الموضوع أو عن تأكيد الإدارة. عندما تكشف المراجعة عن وجود خروج مادي عن المعايير المناسبة ، فلاغراض التوصيل الأكثر فعالية إلي قاريء التقرير يتعين علي المحاسب الممارس أن يقرر مباشرة عن الموضوع وليس علي التأكيد .أن معايير التصديق الأحد عشر توفر آطار عمل عام لكافة تلك الأرتباطات . تلك المعايير يوضحها الشكل رقم **(٢/٦)** . كما أن كثير من تلك المعايير علي سبيل المثال الأستقلاليه والمعرفه الكافيه والتدريب والعناية المهنية الواجبة ودليل الإثبات الكافي يتوازي مع معايير المراجعه والمقبولة والمتعارف عليها عموماً. لذلك يتم التركيز علي تلك الجوانب من معايير التصديق التي تعتبر فريدة ومختلفة [١] .

المعايير The Criteria

تمثل المعايير مقاييس أو أطر مرجعية يتم إستخدامها لتقييم الموضوع محل الأرتباط . تعتبر المعايير هامة في التقرير عن إستنتاج المحاسبيين الممارسين للمستخدمين حيث أنها تحمل الأساس الذي علي ضوءه يتم تكوين الأستنتاج . وبدون ذلك الآطار المرجعي فأن تقرير الممارسين يتعرض لسوء التفسير . علي سبيل المثال فأن مباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً عادة ما يتم إستخدامها كآطار مرجعي أو كمعايير لتقييم القوائم الماليه.

□

---

[١] لمزيد من التفصيل حول مقارنة معايير المراجعة ومعايير التصديق ينظر :-
- د. أمين السيد أحمد لطفي ، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد ، دار النهضة العربية ، القاهرة،٢٠٠٧ ص٣٠ – ٣٦ .

شكل رقم (٦/٢)
معايير التصديق

(A) المعايير العامة General Standard

١- يجب أن يتم أداء الأرتباط عن طريق أحد المحاسبين الممارسين الذي لديه تدريب فني كافي وكفاية مهنية في وظيفة التصديق .

٢- يجب أن يتم أداء الأرتباط عن طريق محاسب ممارس لديه معرفه كافيه بالموضوع .

٣- يجب أن يؤدي المحاسب الممارس الأرتباط فقط إذا كان لديه سبب للأعتقاد بأن الموضوع يمكن تقييمة وقياسه بإستخدام معايير مناسبة ومتاحه للمستخدمين .

٤- في كافة الأمور المرتبطة بالأرتباط يجب أن يتم الأحتفاظ بالأستقلاليه في الأتجاه الذهني للممارس .

٥- يجب أن يتم ممارسة العناية المهنية الراجعه في تخطيط وأداء الأرتباط .

(B) معايير العمل الميداني Standards of Fieldwork

١- يجب أن يتم تخطيط العمل بشكل كاف كما يجب الأشراف علي المساعدين علي نحو ملائم.

٢- يجب أن يتم الحصول علي دليل إثبات كافي لتوفير أساس معقول للأستنتاج الذي يتم التعبير عنه في التقرير .

(C) معايير التقرير Standards of Reporting

١- يجب أن يحدد التقرير الموضوع أو التأكيد محل التقرير وتحديد طبيعة الأرتباط .

٢- يجب أن ينص التقرير علي أستنتاج المحاسب الممارس عن الموضوع أو التأكيد محل التقرير بالأرتباط بالمعايير الذي يتم أساسها تقييم الموضوع .

٣- يجب أن ينص التقرير علي كافة تحفظات المحاسب الممارس عن الأرتباط والموضوع والتأكيد المرتبط–إذا كان ذلك قابل للتطبيق عملياً.

٤- يجب أن يكون إستخدام تقرير التصديق مقيداً علي أطراف محدده في ظل الظروف التالية :-

- **عندما يتم تحديد المعايير المستخدمة لتقييم الموضوع عن طريق محاسب ممارس وتكون مناسبة فقط لعدد محدود من المستخدمين الذين أما شاركوا في تكوينها أو يمكن أن يفترض أن يكون لديهم فهم كاف بالمعايير.**
- **عندما تكون المعايير المستخدمة لتقييم الموضوع متاحه فقط لأطراف محدده .**
- **عندما لا يتم توفير التقرير علي موضوع أو تأكيد مكتوب عن طريق الطرف المسئول .**
- **عندما يكون التقرير علي أحد أرتباطات التصديق من أجل تطبيق إجراءات متفق عليها للموضوع محل الإرتباط .**

في معظم المجالات مع ذلك لا يتم تكوين المعايير بشكل جيد كمباديء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . وتبعاً لذلك فأن المحاسب الممارس يجب أن يقوم بتقييم المعايير التي يتعين أتباعها. وكما تم الإشاره إليه في المعيار العام الثالث المستخدم في أرتباط التصديق يتعين أن يكون المعيار مناسب ومتاح للمستخدمين .

المعايير المناسبة Suitable Criteria

تعتبر المعايير المناسبة هي تلك التي تتسم بأنها موضوعية والتي تسمح بالقياس المتسق بشكل معقول ، بالإضافة إلي ذلك يجب أن تكون تلك المعايير كاملة بشكل كاف الأمر الذي من شأنه لا يمكن حذف أي عوامل ملائمة يمكن أن تؤثر علي الأستنتاج الخاص بالموضوع .

وأخيراً فأن المعايير يجب أن تقيس بعض خصائص الموضوع التي تعتبر ملائمة لقرار المستخدم . وعادة ما تكون المعايير ملائمة إذا ما تم تطويرها عن طريق هيئات تنظيمية أو جهات أخري تتكون من الخبراء الذي يتبعون العناية الواجبة متضمناً الكشف عن معايير مقترحة للتعليق العام ، علي سبيل المثال فأن لجنة التنظيمات الراعية **COSO** تعتبر أحد التنظيمات التي تتبع العنايه الواجبة عند تطوير معايير الرقابة المرتبطه بالرقابة الداخلية.

أن المعايير التي تم تطويرها عن طريق الإدارة أو أتحادات الصناعه قد تكون مناسبة ولكن يجب علي المحاسب الممارس أن يقوم بتقييمها علي نحو حريص بالأرتباط بالحقائق الموصوفه في الفقرات السابقة . أن المعايير التي تعتبر ذاتيه بشكل واضح يجب الا يتم إستخدامها في أرتباط التصديق . وقد تكون بعض المعايير مناسبة في تقييم الموضوع فقط الخاص بهؤلاء الذين يضعوها (يشار إلي ذلك بالأطراف المحدده) . ونتيجة لذلك فهي قد لا تكون ملائمة للأستخدام العام . علي سبيل المثال فأن التي يتم تطويرها تأسيساً علي عقد أتفاق بين طرفين قد تؤدي إلي تقرير مقيد أستخدامه فقط علي هذين الطرفين . في تلك المواقف فأن تقرير التصديق يجب أن يكون مقيداً ومقصور الأستخدام علي هذين الطرفين فقط.

المعايير المتاحه Available Criteria

بالإضافة إلي الوفاء بمتطلب أن المعايير يجب أن تكون مناسبة فأنها أيضاً يجب أن تكون متاحة للمستخدمين . يتكون متطلب أتاحة المعايير من جزئين حيث ليس فقط يجب أن تكون المعايير متاحه دائماً إنما أيضاً يجب أن تكون قابلة للفهم عن طريق المستخدمين . وقد يتم جعل المعايير متاحه وقابله للفهم للمستخدمين في ظل مجموعه من الأساليب . فإذا ما تم تطوير المعايير عن طريق هيئة تنظيمية أو عن طريق هيئة خبيره فمن المحتمل أنها تكون متاحه للمستخدمين بشكل عام ، كما يفترض عادة أن تكون تلك المعايير قابله

للفهم . وبشكل بديل فأن المعايير قد يتم جعلها متاحه للمستخدمين سواء في عرض الموضوع أو في التأكيد أو في تقرير المحاسبين الممارسين . أن جعل المعايير متاحه في أحد تلك الآليات تعتبر أمراً هاماً بصفه خاصه عندما لا يكون هناك طريقة مقبوله عموماً لتقييم الموضوع المرتبط – وللتوضيح علي سبيل المثال موضوع رضا العميل . فهناك عدد من المقاييس المحاسبيه لرضا العميل متضمناً رأي العميل ومعدل تعامل العميل أومعدل مبيعات العميل بالإضافة إلي الزياده في قيمة المبيعات بالجنيه إلي العملاء القائمين . فإذا ما وجد المحاسب الممارس أن المعايير التي تم أتباعها مناسبة ، فأن عرض الموضوع الخاص برضا العميل من المحتمل أن يتضمن المعايير التي تصف العميل والتي في ضوئها يتم تحديد وقياس رضا العميل .

وعندما تكون المعايير متاحه فقط لمستخدمين محددين ، فأن تقرير المحاسبين الممارسين يجب أن يتم تقييده علي هؤلاء الأطراف المحدده. ومره أخري فأن العقد بين طرفين يوفر شرح جيد . في القسم السابق الخاص بالمعايير المناسبة يقترح آلا يكون العقد مناسباً لهؤلاء الذين ليسوا أحد أطراف الموجوده في العقد .وذلك بسبب أنه حتي لو كان متاحاً فقد لا يكون قابل للفهم عن طريق الأخرين . وإذا لم يكن العقد متاحاً فأن التقرير يتم تقييده علي تلك . المواقف وغالباً ما يكون ذلك موجوداً في الحقيقه حيث عادة ما يتم تطويرها عن طريق أو يتم الأتفاق عليها عن طريق الأطراف الخاصه بالأرتباط وهي غير قابله للفهم عموماً لهؤلاء غير المرتبطين .

المخاطر والأهمية النسبة في التصديق

Attestation Risk and materiality

تمثل مخاطر التصديق مخاطر أن المحاسبون الممارسون سوف يفشلون علي غير علم في تعديل تقريرهم علي نحو ملائم عن موضوع تم تحريفه مادياً.

مثل مخاطر المراجعة فأن مخاطر التصديق تتكون من ثلاثة مكونات هي المخاطر الكامنه ، ومخاطر الرقابة ومخاطر الأكتشاف . في ذلك السياق فأن المخاطر الكامنه **Inherent Risk** تمثل مخاطر أن الموضوع قد تم تحريفه مادياً قبل مراعاة نظام الرقابة الداخلية . أما مخاطر الرقابة **Control Risk** فهي المخاطر الخاصه بأن نظام الرقابة الداخلية سوف يفشل في منع أو أكتشاف التحريف المادي للموضوع . أما مخاطر الإكتشاف **Detection Risk** فهي مخاطر أن إجراءات المحاسبين الممارسين سوف تفشل في أكتشاف التحريف المادي للموضوع . في ظل مهمه أرتباط التصديق فأن المحاسبون الممارسون يقومون بتقييم المخاطر الكامنه ومخاطر الرقابة وتصميم إجراءات لتقييد مخاطر الأكتشاف إلي المستوي الملائم .

أن تحديد الأهمية النسبيه لأرتباط التصديق قد يكون من الصعوبه بمكان بسبب أن الموضوع قد لا يكون ذو طبيعة مالية ، وفي الحقيقة قد لا يتم عرض الموضوع في صوره كمية . وكمثال علي ذلك قد يقوم المحاسبون الممارسون بالتصديق علي الألتزام المادي بمتطلبات محدده لأحد اللوائح . لتحديد ما يعتبر مادياً لأغراض التخطيط والتقرير فأن المحاسبون الممارسون يجب أن يحاولوا وضع أنفسهم في حذي المستخدمين المستهدفين كما يجب عليهم دراسة مدي وطبيعة تحريفات الموضوع التي ستكون جوهريه لقرارتهم.

أن الأهمية النسبيه للأرتباط قد يتم دراستها في سياق العوامل الكميه أو النوعية . فإذا ما كان الموضوع كمياً فأن الأهمية النسبية يجب بصفه عامه أن تكون في صورة نسبيه بدلاً من قيمة مطلقه . وهذا يعني أن كلما زادت القيم الكمية للعرض فأن القيمة التي تعتبر ذات أهمية نسبيه يجب أن تزيد أيضاً . أما في ظل الموضوع النوعي فأن المحاسبين الممارسين يجب أن يستخدموا حكمهم

المهني لدراسة ما هو الحذف أو التحريف الذي يكون له أثر جوهري علي عرض الموضوع .

٢/٦ طبيعة وأنواع وخصائص أرتباطات التصديق

The Nature, Types and Characteristics of Attestation Engagements

أنواع أرتباطات التصديق ومستويات الخدمة

Types and Levels of Attestation Services

إتخذ مجلس معايير المراجعة علي نحو متعمد قراراً بعدم القيام بمحاولة لتعريف الحدود المحتملة لأرتباطات التصديق فيما عدا المصطلحات الفكرية لإحتمال ظهور خدمات جديدة . وعلي سبيل المثال ، قامت منشأة المحاسبة **Price Waterhouse & co.** بابداء الرأي في الأقتراع في مسابقة ملكة جمال أمريكا لعقود من الزمن ، ولكن لم يبدأ التصديق علي الإلتزام بقوانين حماية البيئة إلا منذ سنوات قليلة .

وحالياً ، تم إصدار معايير محددة للتصديق في أربعة مجالات فقط : القوائم المالية المتوقعة ، تقارير عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي ، الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية ، والعمليات ذات الإجراءات المتفق عليها . وتم التوصل إلي المعايير عن هذه الأنواع من عمليات إبداء الرأي لأن الممارسين يقومون بتنفيذ هذه الخدمات بأعداد كبيرة علي نحو كاف يبرر ضرورة وجود دليل أكثر تحديداً عما توفره معايير التصديق العامة . ولا يعد عدم وجود معايير محددة لنوع من الخدمة أن هناك قصداً للتعبير عن عدم ملائمة أداء الخدمة .

تعرف معايير التصديق ثلاثة مستويات من العمليات وصور الإستنتاجات المرتبطة بها : عمليات الإختبار ، الفحص ، والإجراءات المتفق عليها .

وينتج عن الإختبار إستنتاجاً في صورة إيجابية **Positive** وفي هذا النوع من التقارير ، يقدم الممارس بياناً مباشراً عن ما إذا كان عرض المزاعم كوحدة

يتفق مع المعايير القابلة للتطبيق . وكمثال لذلك ، كتابة تقرير للإختبار الذي يتم القيام به في ظل الدليل العام لمعايير التصديق ، بدلاً من المعايير الأكثر تحديداً . ويتعلق هذا الشكل بعملية يتم فيها تحديد ما إذا كان معدل العائد علي محفظة إفتراضية للأوراق المالية ، في إطار توصيات أوردتها منشأة سمسرة عن البيع والشراء ، قد تم عرضه بشكل صحيح في المطبوعات الترويجية للشركة .

الشكل (٦/٣)

مثال علي تقرير الإختبار في ظل معايير التصديق

إلي إدارة شركة Akron للأسهم

قمنا بإختبار قائمة إحصائيات الأداء الاستثماري المرفقة والمعدة عن محفظة الأوراق المالية لشركة Akron للأسهم عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ . وقمنا بالاختبارات في ضوء المعايير التي أوردها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وبالتالي تم تنفيذ الاجراءات الي المدي الذي رايناه ضرورياً في مثل هذه الحالات .

وفي رأينا ، تعرض قائمة إحصائيات الأداء الاستثماري المشار إليها الأداء الاستثماري لمحفظة الأوراق المالية لشركة Akron للأسهم عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ بما يتفق مع النتائج الفعلية التي يمكن التوصل إليها إذا تم إتباع توصيات الشراء والبيع لمحفظة الأوراق المالية كما هو موصوف في توصيات الشراء والبيع المذكورة فى الملحوظة رقم (١) .

توقيع المحاسب المعتمد

١٢ فبراير ٢٠٠٣

ولا توجد قيود علي توزيع العميل لتقرير الإختبار بعد إصداره . ويعني ذلك أن العميل يمكنه أن يقدم المعلومات التي تم إختبارها والتقرير المرتبط بها إلي أي فرد .

وفيما يتعلق بالفحص ، يقدم الممارس إستنتاجة في صورة تأكيد سلبي **Negative Assurance** . وفي ظل هذه الصورة ، يذكر الممارس ما إذا كان

هناك أية معلومات توافرت إلي علم الممارس علي نحو يوضح أن المزاعم لم يتم عرضها ، في ضوء كافة جوانب الأهمية النسبية ، علي نحو يتفق مع معايير قابلة للتطبيق . ولا يتم أيضاً تقييد تقرير الفحص عند توزيعه . ومن الجدير بالذكر أن عمليات الفحص قد تم حظرها بكافة الأنواع الثلاثة للعمليات بعد أن تم إصدار معايير التصديق . ويرجع السبب في الحظر إلي صعوبة وضع معايير للتأكيد المحدود الذي يوفره الفحص .

وفيما يتعلق بعمليات الإجراءات المتفق عليها ، يتم تنفيذ الإجراءات التي تم الإتفاق عليها بواسطة الممارس ، حيث يقوم الطرف المسئول بإجراء المزاعم ، بينما يوجد أشخاص محددين يمثلون المستخدمين الفعليين لتقرير الممارس . وتختلف درجة التأكيد التي يتم نقلها في مثل هذا التقرير وفقاً للإجراءات المحددة التي يتم الإتفاق عليها وتنفيذها . وبالتالي ، يتم تقييد توزيع مثل هذه التقارير إلي الاطراف المعنية فقط الذين يملكون معرفة أساسية بشأن هذه الإجراءات ومستوي التأكيد الذي ينتج عنها . ويجب أن يشمل التقرير بياناً عن الإجراءات التي إتفقت عليها الإدارة والممارس والذي إكتشفه الممارس عند تنفيذ الإجراءات . ويوضح الشكل ٤/٦ ملخصاً للمناقشة السابقة .

الشكل (٤/٦)

أنواع العمليات والتقارير المرتبطة بها

نوع العملية	كمية الأدلة	مستوي التأكيد	صورة الإستنتاج	التوزيع
الإختبار	متعمقة	مرتفع	إيجابية	عام
الفحص	معنونة	متوسط	سلبية	عام
الإجراءات المتفق عليها	تتنوع	يتنوع	نتائج	مقيد

عمليات الأختبار Examinations

أن عمليـة الأختبـار يـتم تصـميمها لتـوفير أعلـي مسـتوي مـن التأكـد يقـوم المحاسبون بتقديمة بنفس مستوي التأكد الخاص بالأنواع الأخري للموضوع مثل ما تقدمة عمليـة المراجعـة علـي القوائم الماليـه . فعنـدما يتم أداء الأختبـار يختـار المحاسبون الممارسـون من كافـة الإجراءات المتاحـه مـا يسمح لهم بجمـع دليل أثبـات كـافي للسـماح لهـم بأصـدار تقريـر يتضـمن تأكـد إيجـابي عمـا إذا كـان الموضـوع محل الاختبـار يتبـع معـايير مقرره أو محدده . ويوجد دليل الأثبـات الكـافي عنـدما يكـون كافيـاً أن يـتم أسـتنتاج مخـاطر أكتشـاف تصـل إلـي مسـتوي منخفض ملائم .

عنـد أتمـام الاختبـار يصـدر المحاسـبون الممارسـون تقريـر ملائـم . يوضـح الشـكل رقـم **(٥/٦)** تقريـر مراجعـة معيـاري غيـر مـتحفظ بشـكل مباشـر عـن الموضـوع . ومـع ذلـك فـأن ذلـك التقريـر المعيـاري لا يعتبـر ملائمـاً فـي كافـة الحـالات . يوضـح الجـدول التـالي رقـم **(٦/٦)** الظـروف التـي تـؤدي إلـي تعـديل التقرير المعياري غير المتحفظ .

شكل رقم (٥/٦)

تقرير المراجعة المعياري غير المتحفظ عن الموضوع

العنوان	تقرير المحاسب المستقل
فقره أفتتاحية	قمنا بأختبار أحصائيات جدول الأداء الأستثماري المرفق لشـركة TERRILL لصـندوق الإستثمـار عـن السـنة المنتهيـه فـي٣١ ديسمبر عام ٢٠x٢ . يعتبر ذلك الجدول مسئولية إدارة الشركة . أما مسئوليتنا فتتمثل في أبداء رأي عن ذلك الجدول تأسيساً علي أختبارنا .

تـم إجـراء أختبارنـا طبقـاً لمعـايير التصـديق المقـرره عـن طريق AICPA وتبعاً لذلك فقد تم الفحص المتضمن علي أسـاس أختبـاري لأدلـة الإثبـات المؤيـده للجـدول وأداء تلـك الإجـراءات الأخـري التـي رأيناهـا ضـروريه فـي مثـل الظـروف المحيطه. ونعتقد بأن أختبارنا يوفر أساس معقول لرأينا .	فقرة النطاق
فـي رأينـا أن جـدول إحصـائيات الأداء الإسـتثماري المشـار إليـه بعاليـه يعـرض فـي كافـة النـواحي الهامـة إدارة صـندوق الأستثمار للقوائم عن السنه المنتهيـه فـي ٣١ ديسمبر عـام ٢٠x٢ طبقاً لمعـايير القيـاس والأفصـاح المحدده طبقاً لمعهد بحوث إدارة الإستثمار الموصوفه في الإيضاح رقم (٩)	فقرة الرأي
توقيع المراجع عن ٢٢ يناير عام ٢٠x٣	

جدول رقم (٦/٦)

تعديل التقرير	الموقف
- إيضاح بالقيود علي إستخدام التقرير .	١) يـتم الموافقـة علـي المعـايير أو تكـون متاحه فقط لأطراف محدده .
- رأي مـتحفظ أو عكسـي إعتمـاداً علـي الأهمية النسبية للخروج .	٢) خروج الموضوع عن المعايير .
- رأي متحفظ أو الأمتناع عن أبداء الرأي .	٣) قيد علي نطاق الأرتباط .
- إيضاح بالقيود علي أستخدام التقرير .	٤) عند التقرير عن الموضوع ولم يتم الحصول علي تأكيد مكتوب من الطرف المسئول .

عمليات الفحص Reviews

يتضـمن أرتبـاط عمليـة الفحـص أداء إجـراءات محـدوده علـي سـبيل المثـال الأستفسـار والإجـراءات التحليليـة . عنـد أداء عمليـة الفحـص يبـذل المحاسـبون الممارسون جهدهم لجمع دليل أثبات كافي لأستنتاج مخاطر تصديق عند مستوي

معتـدل **Moderate Level** وتبعـاً لـذلك فـأن التقريـر النـاتج يـوفر فقـط تأكـد محـدود **Limited assurance** بـأن المعلومـات قـد تـم عرضـها بعدالـه . أن التأكـد المحـدود يشـار إليـه أيضـاً بالتأكـد السلبــي **Negative assurance** حيـث أن تقريـر المحاسـبين لا يتضـمن أبـداء رأي عـن المعلومــات التـي تـم فحصـهـا ولكنـة يتضـمن أيضــاح علي سبيل المثال: لـم ينم إلـي علمنـا وجـود أي تعـديلات ماديـه يجـب أن يـتم عملها من أجل أن تكون المعلومات متفقه مع المعايير . وبطبيعة الحال عندما يتم ذكر خروجات ماديه عن المعايير لم يتم تصـحيحها فـأن التقرير يجـب أن يتم تعديلـة علـي النحو الذي يشير إلـي ذلـك . وكمثـال علـي تقريـر الفحـص غيـر لمعدل مباشـره علـي الموضوع ما يتضمنه الشكل رقم **(٧/٦)** ، ومع ذلـك فـأن هذا التقرير غيـر المعـدل لا يعتبر ملائماً في كافة الظروف .

□

شكل رقم (٦/٧)

تقرير فحص معياري غير معدل علي الموضوع محل الأرتباط

العنوان	تقرير المحاسب المستقل
فقرة أفتتاحية	قمنا بفحص جدول أحصائيات الأداء الإستثماري لصندوق الإستثمار KELLER عن السنه المنتهيه في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٢ . ذلك الجدول يعتبر مسئولية إدارة صندوق إستثمار الشركة .
فترة عن طبيعة الفحص والإمتناع عن الرأي .	تم إجراء فحصنا طبقاً لمعايير التصديق المقرره عن طريق AICPA .تعتبر عملية الفحص أقل في النطاق من عملية المراجعة بشكل أساسي، والتي يتمثل هدفها في التعبير عن مثل ذلك الرأي .
فقرة التأكد السلبي	تأسيساً علي فحصنا لم يصل إلي علمنا ما يجعلنا نعتقد بأن جدول أحصائيات الأداء الإستثماري المرفق لصندوق الإستثمار KELLER عن السنه المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٢ لم يتم عرضه في كافة النواحي الهامة طبقاً لمعايير القياس والأفصاح المحدده عن طريق معهد بحوث أداء أستثمار الموصوفه في الإيضاح رقم (١)
توقيع المحاسب ١٥ يناير عام ٢٠x٣	

كما يوضح الجدول التالي شكل رقم **(٨/٦)** الظروف التي تؤدي إلي تعديل تقرير فحص المحاسبين الممارسين .

جدول (٨/٦)

تعديل التقرير	**الموقف**
– أيضاح بالقيود علي إستخدام التقرير .	**١) يتم الموافقه علي المعايير أو يتم أتاحتها فقط علي أطراف محدده .**
– تقرير معدل يصف الخروج .	**٢) خروج الموضوع عن المعايير .**
– لا يمكن إصدار التقرير .	**٣) قيد علي نطاق الأرتباط .**
– إيضاح بالقيود علي إستخدام التقرير .	**٤) عند التقرير عن الموضوع وعندما لا يتم الحصول علي تأكيد مكتوب من الطرف المسئول .**

الإجراءات المتفق عليها Agreed – Upon Produces

قد يرتبط المحاسبون الممارسون أيضاً بأداء إجراءات تم الموافقة عليها عن طريق أطراف محدده بالتقرير . يتضمن تقرير الإجراءات المتفق عليها قائمة بالأجراءات المؤداه بالأضافه إلي النتائج المرتبطة . وبسبب أن الأطراف المحدده قد أتفقوا علي طبيعة الإجراءات فأن التقارير عن تلك الأرتباطات تستهدف فقط تلك الأطراف المحدده . ونتيجة لذلك يشار إلي التقارير عن الإجراءات المتفق عليها بأنها تقارير ذات إستخدام مقيد **Restricted Use Reports** علي النقيض من التقارير ذات الأستخدام العام **General Use Report** علي سبيل المثال تلك التقارير الخاصة بعمليات المراجعة والفحص المحدود .وكما سبق الأشارة فأن تقارير المراجعة والفحص عادة ما قد يتم إستخدامها عن طريق كافة أفراد الطرف الثالث. وعندما يتم الموافقة علي تلك المعايير فقط عن طريق الأطراف المرتبطه وعندما لا تكون تلك المعايير غير

قابله للفهم بوجه عام عن طريق هؤلاء غير المرتبطين بالمعلومات فأن تقرير المراجعه والفحص يجب أن تكون مقيدة.

٣/٦ أرتباطات التأكد عن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي للمنشأة غير العامة

Assurance Engagements on Nonpublic Company's Internal Control over Financial Reporting

سبق شرح تقرير المراجعين علي الرقابة الداخلية علي التقريرالمالي للشركات العامة ، أما في ذلك الجزء فسوف يتم وصف معايير التقرير عن الرقابة الداخلية علي الشركات غير العامة . يوفر القسم رقم ٥٠١ لإيضاح معايير أرتباط التصديق رقم ١٠ **SSAE** أرشاداً عن التصديق علي الرقابة الداخلية علي التقرير المالي للشركات غير العامة . وكما هو الحال بالنسبة للتقرير علي الرقابة الداخلية للشركة العامه فأن الإدارة يجب أن تقوم بتقييم الرقابة الداخلية للشركة بإستخدام مجموعة من المعايير المناسبة .تلك المعايير المشار إليها بمعايير الرقابة **Control Criteria** قد يتم إصدارها عن طريق جهات عديده علي سبيل المثال لجنة **COSO** أو المعايير التنظيمية . وتعتبر معايير **COSO** (الآطار المتكامل للرقابة الداخلية) مثالاً علي مجموعة المعايير الملائمة التي قد يتم إستخدامها عن طريق الإدارة للتقرير عن الرقابة الداخلية للشركة . يوضح الشكل رقم **(٩/٦)** مثالاً عن تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية لأحدي الشركات غير العامة .

تطبيقاً لمعايير التصديق قد يرتبط المحاسبون الممارسون بأختبار أو أداء إجراءات متفق عليها علي تقرير الإدارة علي الرقابة الداخلية علي التقرير المالي . ومع ذلك فأن معايير التصديق تحظر أداء عمليات الفحص المحدود للرقابة الداخلية علي التقرير المالي .

وعندما يتم أختبار فعالية الرقابة الداخلية للمنشأه علي التقرير المالي يجب علي المحاسبين القانونيين المعتمدين القيام بالآتي:-

١) تخطيط الأرتباط .

٢) الحصول علي فهم بالرقابة الداخلية .

٣) تقويم فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية .

٤) تكوين الرأي عن عدالة تأكيد الإدارة .

بينما تعتبر تلك الخطوات مماثلة لتلك المستخدمه عند دراسة المراجعين للرقابة الداخلية لأغراض المراجعة ، فأن نطاق أدائها عادة ما تزيد عن تلك الخاصه بمراجعة القوائم المالية حيث أن الرقابة الداخلية تمثل في حد ذاتها موضوع الأرتباط (بدلاً من القوائم الماليه) .

شكل (٦/٩)

تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية

تحتفظ شركة **Wilson** برقابة داخلية علي التقرير المالي و التي تم تقييمها لتوفير تأكد معقول إلي إدارة الشركة ومجلس إدارتها بخصوص إعداد قوائم مالية منشوره يمكن الأعتماد عليها . تتضمن الرقابة الداخلية آليات للمتابعة الذاتية والتصرفات التي يتم أخذها لتصحيح أوجه القصور حسب ما تم تحديدها . حتي في ظل وجود رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن كيف يتم تصميمها بشكل جيد فأن لها قيود كامنة – متضمنه أمكانية أنتهاك أو تخطي ضوابط الرقابة الداخلية ولذلك يمكن أن توفر فقط تأكد معقول بخصوص إعداد القوائم الماليه . علاوة علي ذلك فبسبب التغيرات في الظروف فقد تتباين فعالية الرقابة الداخلية عبر الزمن .

قامت الشركة بتقييم نظامها للرقابة الداخليه في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٢ بالأرتباط بالمعايير الخاصه بالرقابة الداخلية الفعالة علي التقريرالمالي الموصوف في الآطار المتكامل للرقابة الداخلية عن طريق لجنة **COSO**. تأسيساً علي ذلك التقييم فأن الشركة تعتقد بأن رقابتها الداخلية علي التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٢ تفي بتلك المعايير .

توقيع المدير التنفيذي / -----------

توقيع المدير المالي / -----------

٢٠ يناير عام ٢٠x٣

وبينما يتعين علي المحاسبين الممارسين عامة الحصول علي تأكيد عن الرقابة الداخلية كما تم تقديمة بعالية كما هو الأمر بصفة عامه مع أرتباطات التصديق ، فأنهم قد يعدون تقريرهم عن أما التأكيد عن الموضوع أو عن الموضوع ذاته . أن غرض أختبار فعالية الرقابة الداخلية للعميل تتمثل في التعبير عن رأي عن أما :-

١) فعالية الرقابة الداخليـة في كافة النواحي الهامة تأسيساً علي معايير الرقابة .

٢) ما إذا كان التأكيد المكتوب عن فعالية الرقابة قد تم تحديده بعداله في كافه النواحي الهامة تأسيساً علي معايير الرقابة أم لا .

أن كافة ضوابط الرقابة الجوهرية المرتبطه بتلك القضايا يجب أن يتم أختبارها . أن دراسة المحاسبين للرقابة الداخلية في عملية مراجعة القوائم الماليه يتم تصميمها لتمكينهم من تقييم مخاطر التحريف المادي بالإضافة إلي تحديد طبيعة وتوقيت ومدي الأختبارات التي يتم أدائها . فقد يقرر المحاسبون إنه ليس من الكفاءه أن يتم أختبار ضوابط رقابة داخلية معينة. ونتيجة لذلك فأن دراسة المراجعين للرقابة الداخلية لأغراض المراجعه نادراً ما تكون كافيه للتعبير عن رأي عن فعاليه الرقابة الداخلية للشركة علي التقرير المالي .

يوضح الشكل رقم **(١٠/٦)** تقرير المحاسبين المستقلين **Independent Accountants' Report** الذي يمثل رأي غير متحفظ عن الرقابة الداخلية للقوائم والذي قد يتم إصداره عندما يتم تضمين تأكيد الإدارة عن الرقابة الداخلية في تقرير منفصل علي سبيل المثال ذلك الذي تم تقديمة سابقاً، عندما يقوم المحاسبون بالتقرير عن ذلك التأكيد .

جدول (٦/١٠)

العنوان	تقرير المحاسبين المستقلين
فقرة تمهيدية	قمنا بفحص تأكيد الإدارة في تقرير الإدارة المرفق عن الرقابة الداخلية بأن شركة Wilson قد أحتفظت برقابة داخلية فعاله علي التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٢ تأسيساً علي المعايير الخاصه بالرقابة الداخلية الفعالة علي التقرير المالي المقرره في الآطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادره عن طريق COSO . أن إدارة شركة Wilson مسئولة عن الأحتفاظ بنظام راقبة داخلية علي التقرير المالي.أما مسئوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأي عن تأكيد الإدارة تأسيساً علي فحصنا .
فقرة النطاق	تم إجراء فحصنا طبقاً لمعايير التصديق المقرره عن طريق AICPA وتبعاً لذلك فقد تضمنت الحصول علي فهم بالرقابة الداخلية علي التقرير المالي وأختبار وتقويم فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية وأداء تلك الإجراءات الأخري التي رأيناها ضرورية في الظروف المحيطة . ونعتقد بأن أختبارنا يوفر أساساً معقول لرأينا.
فقرة القيود الكامنة	بسبب القيود الكامنة في أي نظام رقابة داخلية فقد تحدث أخطاء أو غش ولا يتم أكتشافة . أيضاً تخضع التقديرات الخاصة بتقويمات الرقابة الداخلية علي التقرير المالي للفترات المستقبلية لمخاطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف المحيطة . ونعتقد بأن أخبارانا معقول أو أن درجة الالتزام بضوابط الرقابة قد تنخفض .
فقرة الرأي	في رأينا أن تأكيد الإدراه بأن الشركة قد أحتفظت برقابة داخلية فعالة علي التقرير المالي في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٢ قد تم تحديده بعداله في كافة النواحي الهامة تأسيساً علي المعايير المقرره في الآطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادرة عن طريق COSO.
توقيع المحاسب ١٥ نوفمبر عام ٢٠x٣ .	

ذلك الرأي غير المتحفظ عن تأكيدات الإدارة عن الرقابة الداخلية لا يعتبر ملائماً في كافة الظروف . ويجب أن يتم تعديل التقرير في المواقف التالية التي يوضحها الجدول (١١/٦)

جدول رقم (١١/٦)

تعديل التقرير	الموقف
رأي متحفظ أوعكسي (أعتماداً علي أنتشار موطن أو مواطن الضعف) .	١) وجود موطن ضعف مادي.
رأي متحفظ أو الأمتناع عن أبداء الرأي (أعتماداً علي أهمية الإجراء المحذوف وبصفة عامة يتم الأمتناع عن ابداء الرأي في حالة وجود قيود نطاق مفروضه عن طريق العميل) .	٢) قيد علي نطاق الأرتباط .

٤/٦ أرتباطات التأكد علي القوائم الماليه المتوقعة

Assurance on Engagements Prospective Financial Statement

كما يتضح من المصطلح ، تشير القوائم المالية المتوقعة إلي قوائم مالية تنبؤية لفترة مستقبلية (قائمة الدخل) أو في تاريخ مستقبلي (قائمة المركز المالي) ومن أمثلة ذلك تنبؤات الإدارة لكل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بسنة واحدة في المستقبل .

ويري معظم الممارسين أن هناك فرصاً جوهرية ومخاطر محتملة للمراجعين عند إضفائهم للمصداقية علي القوائم المالية المتوقعة . حيث أنه من المعلوم تماماً رغبة المستخدمين في الاعتماد علي المعلومات المتوقعة بما يساعدهم في اتخاذهم للقرارات . فإذا تمكن المراجعون من تحسين إمكانية الإعتماد علي المعلومات المتوقعة بما يساعدهم في إتخاذهم للقرارات. فإذا تمكن المراجعون من تحسين إمكانية الإعتماد علي المعلومات ، سيتم تخفيض مخاطر

المعلومـات علـي نفس النحـو الموجـود فـي مراجعـة القـوائم الماليـة التاريخيـة . وتنشـأ المخـاطر نتيجـة إخـتلاف المعلومـات المتوقعـة عـادة عـن القـوائم الماليـة التاريخية الفعلية عندما يتم مقارنتها في تاريخ مستقبلي مـا . ويمكـن أن يقـوم كـل من واضـعوا القواعـد التنظيميـة والمسـتخدمين واخـرين غيـرهم بانتقـاد ومقاضـاة المـراجعين ، حتـي علـي الـرغم مـن إتسـام القـوائم المتوقعـة بالصـدق فـي ضـوء المعلومات المتاحة في الوقت الذي تم فيه إعدادها .

استخدام القوائم المالية المتوقعة

Use of Prospective Financial Statements

قد يكـون للقـوائم المتوقعـة إسـتخدام عـام أو أسـتخدام محـدود . ويشـار إلـي الإستخدام العام عندما يتم أستخدامها من قبل طرف ثالث. ومن أمثلة ذلك إدراج التبؤات المالية في النشرة الخاصـة ببيـع السندات الخاصـة بإحدي المستشفيات . ويشـار إلـي الإسـتخدام المحـدود ، إدارج التقـديرات الماليـة فـي مسـتندات الطلـب المقدم لأحد البنوك للحصول علي قرض .

ويمكـن تقـديم التنبـؤات لأغـراض عامـة الإسـتخدام أو لأغـراض محـدودة الإستخدام ، بينما ينحصر تقديم التقديرات للاغراض محدودة الإستخدام. ويرجع ذلك إلـي المسـتخدمين المحـدودين يكونـون فـي وضـع يمكـنهم مـن التوصـل لفهـم أفضـل عـن القـوائم الماليـة المسـتقبلية والظـروف المرتبطـة بهـا بالمقارنـة مـع الأطـراف البعيـدة . وعلـي سـبيل المثـال ، يمكـن أن يقـوم مسـتخدم محـدود مثـل شركة محتملة للإستثمار في رأس المـال بسـؤال الطـرف المسئول عن إفتـراض مفترض في التقدير ، بينما لا يستطيع مستخدم بعيد مثل قـاريء النشـرة الخاصـة ببيع السندات القيام بذلك . ونظراً لأن المستخدمين يواجهون صعوبة في التعامل مـع مضـمون الإفتراضـات المفترضـة بـدون الحصـول علـي معلومـات إضـافية ، حظـرت المعـايير الخاصـة بـالقوائم المتوقعـة فـي معـايير ابـداء الـرأي الإسـتخدام

العام لها . ويوجد إستثناء من هذه القاعدة يتمثل في التقديرات التي يتم إصدارها كملحق للتنبؤات التي يتم تقديمها للإستخدام العام .

أنواع العمليات Types of Engagements

يتطلب المعيار رقم ١ من معايير التصديق القيام بأحد الأنواع التالية من العمليات بشأن القوائم المالية المتوقعة : الإختبار ، الإعداد ، أو العمليات الخاصة بالإجراءات المتفق عليها .

وتم حظر العمليات الخاصة بفحص التنبؤ أو التقدير. ويرجع السبب في ذلك إلي أن التنبؤ أو التقدير ينتج بصفة أساسية من التطبيق الميكانيكي لمجموعة من الإفتراضات المؤثرة . ومن السهل نسبياً أن يتم تعريف الإختبار علي أنه التوصل إلي الرضاء عن إكتمال ومنطقية كافة الإفتراضات . ومن السهل أن يتم تعريف الإعداد علي أنه يشمل بصفة أساسية الدقة الحسابية بالقوائم وليس مدي منطقية الإفتراضات . ومن الصعب تعريف أساس وسط يكون له معني بين الإختبار والإعداد . وعلي سبيل المثال ، لا يمكن إقصاء أحد الإفتراضات لإتسامها جميعا بالمعنوية. وبالتالي ، القول بالتوصل إلي " رضاء متوسط " عن الإفتراضات ، كما يتمثل مضمون خدمة الفحص في ذلك، يحتمل أن يربك المستخدمين . وبدلاً من تسبب هذه المشكلة إرباكاً للمستخدمين ، قرر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في معيار ابداء الرأي رقم **(١)** السماح فقط بالبدائل الواضحة .

يعطي المحللين الماليين ومدير البنوك عناية ملحوظه للقوائم الماليه المستقبلية . علي الرغم أن تلك القوائم قد يتم عرضها في أشكال عديده فأن المحاسبون العموميون المعتمدون كثيراً ما يرتبطوا بالتنبؤآت الماليه **Financial Forecasts** والتقديرات الماليه **Financial Projection** .

يعرض التنبؤ المـالي **Financial Forecasts** معلومـات عن المركـز المـالي المتوقـع للمنشـأه ونتـائج أعمالهـا وتـدفقاتها النقديـة . فـي الجهـه الأخـري يعـرض التقـدير المـالي **Projection Financial** النتـائج المتوقعـه فـي ظـل وجـود أحـد أو أكثـر مـن الفـروض الأفتراضـية **Hypothetical Assumption** . علـي سـبيل المثال فقد يعرض التقرير النتائج المتوقعه بأفتراض قيام الشركة في التوسـع فـي مصنعها . وبينما قد يصدر التنبؤ للأستخدام العام فـأن إستخدام التقريـر يجـب أن يكون مقيداً علـي الطـرف الـذي تتفـاوض معـه الشـركة . علـي سبيل المثـال تقـوم أحـد البنـوك بدراسـة أقتـراض أمـوال لأحـد الشـركات التـي تتفـاوض فـي هـذا الخصـوص للتوسع في مصنعها . يجب أن تتضمن كل مـن التنبـؤآت والتقـديرات حد أدنـي مـن بنـود القـوائم الماليـه المستقبلية أو معلومـات عـن الخلفيـة التاريخيـة وقائمة بالأفتراضـات الرئيسية والسياسات المحاسبية .

غالبـاً مـا يطلـب مسـتخدموا التنبـؤآت والتقـديرات تأكـد بـأن تلـك المعلومـات المسـتقبلية قـد تـم عرضـها علـي نحـو ملائـم يتأسـس علـي أفتراضـات معقولـة . لتـوفير ذلـك التأكـد فـأن المحاسـبون العموميـون المعتمـدون قـد يرتبطـوا بأختبـار القوائم المستقبلية أو قد يطلـب القـوائم منـهم أداء إجـراءات معينـة متفـق عليهـا إلا أن معـايير التصـديق تحظـر الفحـص المحـدود للقـوائم الماليـة المسـتقبلية . أن المعايير الخاصة بتقويم عدالة التنبؤ أو التقدير قد تم عرضـها في القسم رقم **٣٠١** المتعلقة بإيضاحات معايير أرتباطات التصديق رقم **(١٠)** وهـي تتضـمن مجموعـة من أرشادات العرض .

أختبار القوائم الماليه المتوقعة

Examinations of Prospective Financial Statements

أشار المعيار رقم (١) من معايير ابداء الرأي بوضوح إلي أن الممارس لا يقوم بابداء الرأي عن الدقة في القوائم المالية المتوقعة . وبدلاً من ذلك ، يتم التركيز علي أختبار الإفتراضات الأساسية وإعداد وعرض التنبؤ أو التقدير. وبالتالي ، فيما يلي العناصر الأربعة لإختبار التنبؤات والتقديرات:

- تقييم إعداد القوائم المالية المتوقعة .
- تقييم الدعم الأساسي للإفتراضات .
- تقييم مدي إتفاق عرض القوائم المالية المتوقعة مع أدلة العرض التي أوردها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين .
- إصدار تقرير الفحص .

وتتوقف هذه العناصر بصفة أساسية علي الأدلة التي يتم جمعها عن مدي إكتمال ومنطقية الإفتراضات الأساسية علي النحو الذي تم الإفصاح عنه في القوائم المالية المتوقعة . ويتطلب ذلك أن يكون المحاسب ملماً بعمل العميل والنشاط الذي يمارسه ، ويتعرف علي الأمور الجوهرية التي يتوقع أن تتوقف عليها النتائج المستقبلية للوحدة الإقتصادية للعميل (العوامل الرئيسية) ، وتحديد مدي إدراج الإفتراضات الملائمة المتعلقة بها .

ويجب أن يحتوي تقرير المحاسب عن إختبار القوائم المالية المتوقعة علي:

- التعرف علي القوائم المالية المتوقعة التي يتم عرضها .
- بيان أن إختبار القوائم المالية المتوقعة قد لمعايير المجمع الأمريكي للمحاسبين وتقديم وصف موجز لطبيعة الإختبار .
- رأي المحاسب في مدي إتفاق القوائم المالية المتوقعة المعروضة مع أدلة العرض التي أوردها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وراي

المحاسب في مدي توفير الإفتراضات الأساسية لأساس معقول للتنبؤ أو لأساس معقول للتقدير في ضوء الإفتراضات المفترضة .

- توضيح لإحتمال عدم تحقق النتائج المتوقعة .

- بيان عدم مسئولية المحاسب عن تحديث التقرير في ضوء الأحداث والظروف التي تقع بعد تاريخ التقرير .

ففي ظل أختبار القوائم الماليه المستقبلية يقوم المحاسبون الممارسون بجمع أدلة أثبات مرتبطه بإجراءات العميل الخاصة بأعداد القوائم وتقويم الأفتراضات القائمة والحصول علي خطاب تمثيل مكتوب من العميل بالإضافة إلي تقويم ما إذا كانت القوائم قد تم عرضها وفقاً لإرشادات **AICPA** أم لا . أن التقرير الصادر عادة ما يكون علي الموضوع محل الأرتباط وينص علي ما إذا كان في رأي الممارسين أن القوائم قد تم عرضها وفقاً لأرشادات **AICPA** وما إذا كانت الأفتراضات القائمة توفر أساس معقول للقوائم أم لا .

أن الشكل التالي المرفق رقم **(١٢/٦)** بعنوان تقرير المحاسبين المستقلين يعد مثالاً عن تقرير أختبار التنبؤ غير المتحفظ .

شكل رقم (١٢/٦)

تقرير المحاسبين المستقبلين

قمنا بأختبار الميزانية العمومية وقوائم الدخل والأرباح المحتجزه والتدفقات النقدية التي تم التنبؤ بها لشركة Tyler في ٣١ ديسمبر عام ٢٠x٢ وعن السنة المنتهيه في ذلك التاريخ . أن إدارة الشركة مسئولة عن اعداد التنبؤ ، أما مسئوليتنا تتمثل في التعبير عن رأي عن التنبؤ تأسيساً علي أختبارنا .قمنا بإجراء فحصنا طبقاً لمعايير التصديق الخاصة بأختبار التنبؤ المقرره عن طريق AICPA وتبعاً لذلك فقد تضمن إجراءات معينه رأيناها ضرورية لتقديم كل من الافتراضات المستخدمة وإعداد وعرض ذلك التنبؤ. ونعتقد بأن أختبارنا يوفر أساس معقول لرأينا .

في رأينا أن التنبؤ المرفق قد تم عرضه وفقاً للإرشادات الخاصة بعرض التنبؤ المقرر عن طريق AICPA وأن الأفتراضات القائمة توفر أساس معقول لتنبؤ الإداره . ومع ذلك عادة سيكون هناك أختلاف بين النتائج المتنبأ بها والنتائج الفعلية حيث أن الأحداث والظروف غالباً ما لا تحدث حسب ما هو متوقع وأن تلك الإختلافات قد تكون مادية . ليس لدينا أي مسئولية علي تحديث ذلك التقرير نتيجة للأحداث والظروف التي تحدث بعد تاريخ ذلك التقرير .

توقيع المحاسب القانوني المعتمد : ....

٢٠ فبراير عام ٢٠x٣

وكما هوا الأمر بالنسبة لتقارير التصديق الأخري فأن التقرير المعياري ليس ملائماً في كافة الظروف . ويجب أن يتم تعديل التقرير في ظل المواقف التالية التي يوضحها جدول رقم (١٣/٦) .

جدول (١٣/٦)

تعديل التقرير	الموقف
رأي متحفظ أو رأي عكسي (وإذا ما تم حذف الأفتراضات القائمة يجب أن يتم إصدار رأي عكسي) .	١) وجود خروج مادي عن معايير العرض .
رأي عكسي	٢) لا يوفر أصدار أكثر من الأفتراضات الجوهرية أساس معقول للقوائم المستقبلية .
الأمتناع عن إبداء الرأي	٣) قيد علي نطاق الأرتباط .

أن التقرير علي التقدير المالي يعتبر مماثل لذلك الذي تم شرحه بعالية إلا أنه يتم إضافة فقرة قبل فقرة الرأي تشير إلي أن إستخدام التقرير يجب أن يتم تقييدها للطرف المحدد ، كما تنص فقرة الرأي صراحة علي الفروض الأفتراضية .

أختبار المعلومات المستقبلية وفقاً لمعيار المراجعة المصري[1] .

١- يهدف هذا المعيار إلي إرساء معايير وتوفير إرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصه بأختبار وإبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية متضمنة أفضل التقديرات والأفتراضات النظرية .

لا يطبق هذا المعيار علي أختبار المعلومات المالية المستقبلية الواردة في شكل عام أو في شكل وصفي بالرغم من أن العديد من الإجراءات الواردة بهذا المعيار قد تكون صالحة لهذا النوع من الأختبار .

[1] معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠) بعنوان أختبار المعلومات المالية المستقبلية .

٢- عند قيام المراجع بإجراء مهمة إختبار لمعلومات مالية مستقبلية عليه أن يحصل علي أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية:

(a) أن الأفتراضات التي بني عليها أفضل تقديرات الإدارة تم إستخدامها في الوصول إلي المعلومات الماليه المستقبلية تعتبر معقولة . أما في حالة الأفتراضات النظرية فيجب أن تكون تلك الأفتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات .

(b) أن المعلومات الماليه المستقبلية تم إعدادها بشكل ملائم علي أساس تلك الأفتراضات .

(c) أن يكون قد تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكون قد تم الإفصاح الكافي عن كل الأفتراضات الهامة بما في ذلك الإشارة الصريحة عما إذا كانت هذه الأفتراضات تمثل الأفتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم أنها أفتراضات نظرية .

(d) أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها علي أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية بإستخدام مباديء محاسبية مناسبة .

٣- يقصد " بالمعلومات المالية المستقبلية " تلك المعلومات المالية المبينة علي أفتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها وهي تخضع بطبيعتها للحكم الشخصي بدرجة عالية، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصي . وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤآت أو تقديرات مستقبلية أو خليط من كليهما وعلي سبيل المثال قد يكون هناك تنبؤآت عن عام واحد بالإضافة إلي تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام .

٤- يقصد " بالتنبؤآت " المعلومات المالية المستقبلية المعدة علي أساس أفتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعل الإدارة

المتوقع عند تحقق تلك الأفتراضات وذلك في التاريخ الذي يتم فيه إعداد المعلومات (الأفتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات) .

٥- يقصد " بالتقديرات المستقبلية " المعلومات المالية المستقبلية المعدة في ضوء أحد الأسس التالية :

(a) أفتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية ورد فعل الإدارة تجاهها والتي ليس من الضروري أن تحدث . وكمثال علي ذلك المنشآت في مرحلة بدء التشغيل أو عند النظر في إحداث تغييرات كبري في طبيعة العمليات .

(b) خليط من الأفتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والأفتراضات النظرية . وتوضح مثل هذه المعلومات النتائج المحتملة (وذلك في تاريخ إعداد المعلومات) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال .

٦- قد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية أو واحد أو أكثر من بنود القوائم المالية ويمكن إعدادها :

(a) كإداه داخلية للإدارة للمساعدة في تقييم جدوي إستثمار رأسمالي مثلاً.

(b) للتوزيع علي أطراف أخري مثل :

نشرة الإكتتاب – التي تمد المستثمرين المرتقبين بمعلومات عن التوقعات المستقبلية .

التقرير السنوي – اللازم لتقديم معلومات للمساهمين والجهات التنظيمية والأطراف الأخري المهتمة بالمنشأة .

المستندات المقدمة للجهات المقرضة لتوفير المعلومات اللازمة لهم مثل التدفقات النقدية المتوقعة .

٧- تقع مسئولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية علي الإدارة بما في ذلك أختيار الأفتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات والإفصاحات عنها . وقد يطلب من المراجع أن يقوم بأختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير

عنها لزيادة مصداقيتها سواء كان الغرض من إستخدامها داخلياً أو إستخدامها بواسطة أطراف أخري .

تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية

٨- تتعلق القوائم المالية المستقبلية بأحداث لم تقع بعد وقد لا تحدث علي الأطلاق . وبالرغم من أحتمال وجود أدلة تؤيد الأفتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية ولذلك تعتبر أدلة تنبؤية في طبيعتها وذلك بعكس معظم الأدلة المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية . وعلي هذا فإن المراجع ليس في موقف يسمح له بإبداء رأي عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها .

٩- بالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الأفتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية فقد يكون من الصعب علي المراجع الحصول علي قدر كاف من القناعة لإبداء رأي إيجابي بأن تلك الأفتراضات خالية من التحريف الهام . وعليه فعند إبداء الرأي علي مدي معقولية أفتراضات الإدارة فأن المراجع يقدم مستوي أقل من التأكيدات أما إذا كان في تقدير المراجع أنه قد تم الحصول علي درجة معقولة من القناعة فلا يوجد ما يمنع المراجع من إبداء رأي إيجابي علي تلك الأفتراضات .

قبول المهمة

١٠- **علي المراجع أن يراعي قبل قبول مهمة أختبار معلومات مالية مستقبلية عدة أمور منها :**

- الغرض الذي تستخدم فيه هذه المعلومات .
- ما إذا كانت المعلومات سيتم توزيعها بشكل محدود أم بشكل عام.

- ما إذا كانت طبيعة الأفتراضات تمثل أفضل التقديرات أو أنها أفتراضات نظرية .
- العناصر المكونة لتلك المعلومات .
- الفترة التي تغطيها المعلومات .

١١- علي المراجع ألا يقبل ، أو عليه أن ينسحب من المهمة في حالة إذا كانت الأفتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو عندما يعتقد المراجع أن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير ملائمة للغرض المعدة من أجله .

١٢- علي المراجع والعميل أن يتفقا علي شروط المهمة ، ومن مصلحة كل من المنشأة والمراجع أن يقوم بإرسال خطاب قبول المهمة للمساعدة في تفادي أي سوء فهم خاص بالمهمة . ويتعين أن يتناول خطاب قبول المهمة الواردة في فقرة رقم (١٠) أعلاه وأن يحدد مسئولية الإدارة عن الأفتراضات وعن إمداد المراجع بالمعلومات والبيانات الستخدمة في الوصول للأفتراضات.

درجة المعرفة المطلوبة بطبيعة نشاط المنشأة

١٣-علي المراجع أن يحصل علي مستوي كاف من المعرفة عن نشاط المنشأة ليكون بمقدوره أن يقيم ما إذا كانت كافة الأفتراضات الهامة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها . ويحتاج المراجع أيضاً التعرف علي الأنشطة التي تجربها المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية ، وذلك بأخذه في الأعتبار العناصر الآتية علي سبيل المثال لا الحصر :

- الرقابة الداخلية علي نظام إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرات الأشخاص القائمين علي إعداد تلك المعلومات .
- طبيعة المستندات المستخدمة والتي تعد من قبل المنشأة لتأييد أفتراضات الإدارة .

- درجة إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية ودرجة الأعتماد علي إستخدام الحاسب الآلي .

- الأساليب المستخدمة للوصول إلي تطبيق الأفتراضات .

- صحة المعلومات المالية المستقبلية المعدة في فترات سابقة وأسباب وجود أختلافات جوهرية .

١٤- علي المراجع أن يأخذ في أعتباره إلي أي مدي يمكنه الاعتماد علي المعلومات المالية التاريخية

فعلي المراجع أن يحصل علي درجة من المعرفة عن المعلومات المالية التاريخية لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقاً لأساس متسق مع المعلومات المالية التاريخية ولتوفير قاعدة تاريخية يمكن إستخدامها لتقييم أفتراضات الإدارة . فعلي المراجع أن يقرر علي سبيل المثال ما إذا كانت المعلومات التاريخية قد تم مراجعتها أو فحصها فحصاً محدوداً وما إذا كان قد تم إستخدام مباديء محاسبية مقبولة في إعدادها .

١٥- إذا كان تقرير المراجعة أو الفحص المحدود الخاص بالمعلومات المالية التاريخية الخاصة بالفترة السابقة تقريراً معدلاً أو إذا كانت المنشأة في المرحلة الأولي من بدء التشغيل فعلي المراجع أن يأخذ في أعتباره الظروف المحيطة والتأثير علي أختبار المعلومات المالية المستقبلية .

الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية

١٦- علي المراجع أن يأخذ في اعتباره الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية حيث إن الأفتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات تزداد درجة عدم واقعيتها بزيادة الفترة التي تغطيها تلك المعلومات حيث إنه كلما طالت الفترة كلما قلت قدرة الإدارة علي الوصول إلي أفتراضات مبنية علي أفضل التقديرات . ويجب آلا تمتد الفترة بعد الوقت الذي يكون لدي الإدارة أساس معقول لأفتراضها . وفيما

يلي بعض العوامل التي ينبغي أن يأخذها المراجع في اعتباره فيما يتعلق بالفترة التي تغطيها المعلومات المالية :

– دورة التشغيل ، فعلي سبيل المثال في حالة المشروعات الإنشائية فالوقت المطلوب لإتمام المشروع قد يحدد الفترة التي يغطيها المعلومات .

– إمكانية الاعتماد علي الافتراضات ، فإذا كانت المنشأة مثلاً تنوي تقديم منتج جديد فإن الفترة التي تغطيها المعلومات المستقبلية قد تكون قصيرة ويمكن تقسيمها إلي فترات أصغر كأسابيع أو شهور ، وكبديل لذلك إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو أمتلاك الأراضي بموجب عقود إيجار تمويلية طويلة الأجل فقد يكون من المناسب أن تغطي المعلومات المالية المستقبلية فترة أطول.

– أحتياجات مستخدمي المعلومات المالية المستقبلية ، فقد يتم إعداد تلك المعلومات كجزء من طلب الحصول علي قرض عن الفترة اللازمة لتوليد أموال كافية لسداد القرض .ويمكن أيضاً إعداد هذه المعلومات للمستثمرين وذلك فيما يتعلق بإصدار سندات ، وذلك لإيضاح الغرض الذي تستخدم فيه حصيلة الإصدار في الفترات اللاحقة .

إجراءات الأختبار

١٧- عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات الأختبار يجب علي المراجع أن يراعي :

(أ) إمكانية وجود أخطاء جوهرية .

(ب) الخبرة المكتسبة من المهام السابقة .

(ج) قدرة الإدارة علي إعداد المعلومات المالية المستقبلية .

(د) مدي تأثير المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصي للإدارة.

(هـ) مدي كفاية وإمكانية الأعتماد علي البيانات التي تم إستخدامها لإعداد المعلومات المالية المستقبلية .

١٨- علي المراجع أن يقيم مصدر الأدلة المؤيدة لأفتراضات أفضل تقديرات الإدارة وإلي أي حد يمكن الأعتماد عليها ويمكن الحصول علي أدلة كافية ومناسبة لتأييد تلك الأفتراضات من مصادر داخلية وخارجية وتتضمن تقييم الافتراضات في ظل المعلومات المالية التاريخية وتقييم ما إذا كانت تلك الأفتراضات مبنية علي خطط قابلة للتحقيق .

١٩- علي المراجع أن يأخذ في اعتباره عند إستخدام أفتراضات نظرية ما إذا كان قد تم مراعاة كافة الآثار الهامة لإستخدام تلك الأفتراضات وعلي سبيل المثال إذا ما تم أفتراض نمو المبيعات إلي ما يزيد عن الطاقة الإنتاجية الحالية للمصنع ، فيجب أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية الاستثمار اللازم لزيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو تكلفة البدائل الأخري لمقابلة المبيعات المتوقعة مثل إسناد مهمة الإنتاج الإضافي لمقاول من الباطن.

٢٠- علي الرغم من أنه ليس من الضروري الحصول علي أدلة لتدعيم الأفتراضات النظرية يكون علي المراجع أن يحصل علي درجة قناعة كافية بأن تلك الأفتراضات متسقة مع الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعو للإعتقاد بعدم واقعيتها .

٢١- علي المراجع أن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقاً لأفتراضات الإدارة بشكل مناسب وذلك مثلاً عن طريق أختياردقة العمليات الحسابية مثل إعادة الحساب ومراجعة مدي الأتساق الداخلي (بمعني توافق الإجراءات التي تنوي الإدارة إتخاذها مع بعضها وأنه لا توجد أوجة عدم اتساق في تحديد القيم المبنية علي عوامل مشتركة مثل معدلات الفائدة) .

٢٢- علي المراجع أن يولي أهتماماً لدرجة تأثير الأمور ذات الحساسية للتغيرات علي النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية . حيث إن ذلك سيحدد إلي مدي يقوم المراجع بجمع الأدلة المناسبة وأيضاً سيؤثر علي تقييم المراجع لمدي ملاءمة وكفاية الإفصاحات .

٢٣- عند قيام المراجع بأختبار عنصر أو أكثر من عناصر المالية المستقبلية (مثل إحدي القوائم المالية) يكون من المهم أن يراعي المراجع أتفاق البيانات في هذا العنصر مع البيانات ذات العلاقة في القوائم المالية الأخري .

٢٤- في حالة تضمين المعلومات التالية المستقبلية لجزء منصرم من الفترة المالية الحالية فعلي المراجع أن يراعي إلي أي مدي ينبغي تطبيق الإجراءات علي المعلومات التاريخية . ويلاحظ أن تلك الإجراءات ستختلف وفقاً للظروف ، وعلي سبيل المثال ، حجم الفترة المنقضية من الفترة المستقبلية .

٢٥- علي المراجع أن يحصل علي تأكيدات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المالية المستقبلية ومدي إكتمال أفتراضات الإدراه وقبول الإدراه لمسئوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية .

العرض والإفصاح

٢٦- علي المراجع أن يراعي عند تقييم العرض والإفصاح للمعلومات المالية المستقبلية ، بالإضافة إلي المتطلبات التي تحددها القوانين المتعبة والقواعد التنظيمية أو المعايير المهنية ما إذا كان :

(a) عرض المعلومات المالية المستقبلية يمد القاريء بالمعلومات ولا يضلله.

(b) قد تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل كاف في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية .

(c) قد تم الإفصاح بشكل كاف عن الأفتراضات في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية . ويجب أن يكون من الواضح ما إذا كانت تلك الأفتراضات تمثل أفضل تقديرات للإدارة أو أنها تمثل أفتراضات نظرية وعندما تكون الأفتراضات متعلقة بأمور جوهرية وخاضعة لدرجة كبيرة من عدم التأكد فيجب أن يتم الإفصاح بشكل كاف عن ذلك وعن مدي حساسية النتائج .

(d) قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية . وعلي الإدارة أن تتأكد من أن الأفتراضات تعتبر ملائمة في هذا التاريخ علي الرغم من أن المعلومات قد تكون قد تم تجميعها علي مدي فترة زمنية.

(e) عندما تتضمن المعلومات المالية المستقبلية إجراء تقدير معين داخل نطاق محتمل لهذا التقدير يجب أن يتم إيضاح أسس أختيار هذا التقدير . وعندما تكون النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية قد تم التعبير عنها في صورة نطاق يجب أن يتم إيضاح أن أختيار هذا النطاق قد تم بأسلوب غير متحيز أو مضلل .

(f) قد تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية عن تلك المتبعة في إعداد أحدث قوائم مالية وتاريخية والإفصاح عن أسباب التغيير وأثره علي المعلومات المالية المستقبلية .

التقرير الخاص بأختبار المعلومات المالية المستقبلية

٢٧- ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية العناصر الرئيسية التالية :

(١) عنوان التقرير .

(٢) الموجه إليهم التقرير .

(٣) تحديد للمعلومات المالية المستقبلية .

(٤) إشارة إلي معايير المراجعة المصرية التي تتعلق باختبار المعلومات المالية المستقبلية .

(٥) عبارة تشير إلي مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية، وذلك بما فيه مسئوليتها عن الافتراضات التي بينت عليها هذه المعلومات .

(٦) الإشارة إلي الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف التي يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المستقبلية عليها ، وذلك في وجود حظر علي توزيع تلك المعلومات .

(٧) تأكيدات سلبية عما إذا كانت الأفتراضات توفر أساسً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية .

(٨) إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم علي أساس الأفتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية .

(٩) تحذير القاريء عن مدي إمكانية تحقيق النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية .

(١٠) تاريخ التقرير والذي يجب أن يكون تاريخ أستكمال الإجراءات.

(١١) عنوان المراجع .

(١٢) توقيع المراجع .

٢٨- يجب أن يتضمن التقرير ما يلي :

- ما إذا كان قد نما علم المراجع كنتيجة لفحص الأدلة المؤيدة للأفتراضات ما يدعوه للإعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً مناسباً للمعلومات المالية المستقبلية .

– إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بصورة ملائمة علي أساس الأفتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية .

النص علي :

(١) ما إذا كان من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية حيث إن الأحداث المتوقعة غالباً ما لا تتحقق كما هو متوقع وقد يكون الأختلاف جوهرياً أيضاً وعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية في صورة نطاق فيجب النص علي أنه لا يمكن إعطاء تأكيدات بان النتائج الفعلية ستقع داخل هذا النطاق .

(٢) في حالة التقديرات ، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بغرض (يذكر السبب) بإستخدام مجموعة من الافتراضات والتي تتضمن أفتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من المحتم أن تتحقق هذه الافتراضات . وعليه يتم تحذير القاريء بأن المعلومات المالية المستقبلية يجب ألا تستخدم في غير الغرض الموضح .

٢٩– فيما يلي مثال لجزء من تقرير غير متحفظ عن (تنبؤ)

" قمنا بأختبار تنبؤآت (يتم ذكر أسم المنشأة ، الفترة التي تغطيها التنبوآت وتوفير مرجع واضح مثل ذكر أسم كل قائمة) وفقاً لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بأختبار المعلومات المالية المستقبلية . وهذه التنبوآت هي مسئولية الإدراه بما في ذلك الأفتراضات المذكورة في الإيضاح رقم ( ) والتي تم بناء التنبؤات عليها .

بناء علي فحصنا للأدلة المؤيدة للافتراضات ، لم ينم إلي علمنا ما يدعو للأعتقاد بأن تلك الأفتراضات لا توفر أساسا معقولا للتنبؤات . ومن رأينا أن

التنبؤات قد تم إعدادها بصورة ملائمة علي أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع (يتم إيضاح الإطار المحاسبي لإعداد القوائم المالية) .

من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبوآت حيث إنه غالباً ما لا تتحقق الأحداث المتوقعة كما هو مفترض وقد يكون الأختلاف جوهرياً " .

٣٠- فيما يلي مثال لجزء من تقرير غير متحفظ علي معلومات مالية مستقبلية :

" قمنا بأختبار المعلومات المالية المستقبلية (يتم ذكر أسم المنشاة ، الفترة التي تغطيها المعلومات وتوفير مرجع واضح مثل ذكر أسم كل قائمة) وفقاً لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بفحص المعلومات المالية المستقبلية هي مسئولية الإدارة بما في ذلك الافتراضات المذكورة في الإيضاح رقم ( ) والتي تم بناء التقديرات عليها . وقد تم إعداد هذه المعلومات بغرض (يتم ذكر سبب الإعداد) . وحيث إن المنشأة ما زالت في المراحل الأولي من بدء التشغيل فأن المعلومات قد أعدت بأستخدام مجموعة من الأفتراضات النظرية والتي تتضمن أفتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من الضروري أن تتحقق تلك الأفتراضات . وعليها فإن هذه المعلومات قد لا تكون مناسبة للإستخدام في أغراض أخري بخلاف المنصوص عليها عالية .

وبناء علي أختبارنا للأدلة المؤيدة للأفتراضات لم ينم إلي علمنا ما يدعو بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات ، بافتراض أن (يتم ذكر أو الإشارة إلي الأفتراضات) ومن رأينا أيضاً أن المعلومات قد تم إعدادها بصورة ملائمة علي أساس الافتراضات وقد تم عرضها بما يتفق مع (يتم إيضاح الإطار المحاسبي لإعداد القوائم المالية) .

وحتي في حالة تحقيق الأحداث المتوقعة في ظل الافتراضات المستخدمة ، فقد تختلف النتائج الفعلية عن التقديرات حيث أنه غالباً ما لا تتحقق أحداث أخري متوقعة كما كان مفترضاً وقد يكون الأختلاف جوهرياً " .

٣١- عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاحات الخاصة بها غير كافية فعلي المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية أو عليه أن ينسحب من المهمة ومثال ذلك قصور المعلومات المالية عن إعطاء الإفصاح الكافي لعواقب الافتراضات ذات الحساسية العالية .

٣٢- في حالة إعتقاد المراجع بأن واحداً أو أكثر من الافصاحات لا يوفر أساساً مناسباً للمعلومات المالية المستقبلية المعدة علي أساس أفضل التقديرات أو إذا كانت هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المستقبلية في ظل الافتراضات النظرية فعلي المراجع إما أن يبدي رايا عكسياً في تقريره علي المعلومات المالية المستقبلية أو أن ينسحب من المهمة .

في حالة تأثر عملية الاختبار بظروف تمنع تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تعتبر لازمه في الوضع الحالي فعلي المراجع إما أن ينسحب من المهمة أو أن يمتنع عن إبداء رأي في تقريرة عن المعلومات المالية المستقبلية وأن يصف هذا القيد علي نطاق الأختبار في تقريره .

٥/٦ ارتباطات التأكد علي الالتزام

Assurance Engagements on Compliance

يتمثل الغرض من خدمات التأكد علي الإلتزام في تحديد والتقرير عن ما إذا كانت الشركة تلتزم بقوانين معينة ، أو قواعد تنظيمية معينة أو أية متطلبات أخري .

ويوجد قدر واسع من التنوع لعمليات ابداء الرأي علي الإلتزامات المحتملة، وهي تتنوع من العمليات البسيطة والمباشرة إلي العمليات شديدة التعقيد . ومن أمثلة عمليات ابداء الرأي علي الإلتزام البسيطة تحديد والتقرير

عن ما إذا كان العميل قد حقق شرطين محددين في اتفاقية الحصول علي قرض ضمانا لاستمرار القرض ، وهما : يجب آلا تزيد نسبة إجمالي الدين إلي اجمالي حق الملكية عن ٢ في تاريخ قائمة المركز المالي، ولا يجب أن تزيد التوزيعات المعلن عنها عن السنة عن نسبة ٥٠% من صافي الدخل بعد الضرائب . وبفرض أن منشأة المحاسبة قد قامت بنفسها بالمراجعة أو رغبت في الإعتماد علي القوائم المالية التي تم مراجعتها بواسطة منشأة أخري للمحاسبة ، تتسم هذه العملية من عمليات ابداء الراي بالبساطة في التنفيذ . وفي الجانب الأخر الذي يمثل النقيض ، تتسم عملية ابداء الرأي التالية بالتعقد الشديد: نجاح العميل في الفوز بعقد حكومي فيدرالي في مناقصة مع بقاء شرط واحد يتمثل في قيام الإدارة بتقديم دليل محايد عن الإلتزام بكافة الحقوق المدنية والإلتزام بشروط قانون حماية البيئة. وبفرض أن العميل طالب منشأة المحاسبة بالتوصل إلي رأي عن مدي إلتزام الشركة . هل يجب أن توافق منشأة المحاسبة علي القيام بهذه العملية ؟. سيرغب العديد من الممارسين وسيتوفر لديهم الحماس الشديد للقيام بهذا النوع من ابداء الرأي إذا تم هيكلة العملية بما يضمن أن يتفهم كل فرد مسئوليات منشأة المحاسبة والحدود الضمنية لمثل هذه العمليات .

هذا وتوجد فروق هامة بين المتطلبات من الممارسين الذين يقومون بتحديد مدي الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية في ظل كل من معايير المراجعة ومعايير التصديق . ففي مراجعة القوائم المالية التاريخية ، يتحمل المراجعون بعض المسئوليات لتحديد ما إذا كان العميل قد إلتزم بالقانون والقواعد التنظيمية . وسبق مناقشة هذه المسئوليات . وفي مثل هذه العمليات من المراجعة يتم تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتسم بعدالة العرض ، ويتمثل الأهتمام الوحيد للمراجعين فيما يتعلق بانتهاكات القوانين والقواعد التنظيمية في متي تتأثر عدالة العرض بالقوائم المالية .

أما في مراجعة الإلتزام في ظل معيار التصديق رقم **(٣)** ، يقوم الممارس بتخطيط وتنفيذ العملية بهدف اصدار تقرير عن مدي الإلتزام .

ويعد معرفة الشروط المطلوبة لتنفيذ عمليات ابداء الرأي عن الإلتزام أمراً هاماً للممارسين لأنه يمكن أن ينتج عن العديد من عمليات ابداء الرأي علي الإلتزامات المحتملة سوء اتصال جدي بين المراجعين والمستخدمين. وعلي سبيل المثال ، إذا طلب عميل يعمل في الصناعة الكيماوية من المراجع أن يقدم راية الذي يعبر فيه عن إلتزام الشركة بمتطلبات قانون حماية البيئة ، يحتمل أن ينتج ضرراً للمجتمع عند تقديم مثل هذا الرأي .

وفيما يلي الشروط الأكثر أهمية التي يجب مراعاتها لقبول عمليات ابداء الرأي عن الإلتزام :

- يجب أن تقدم الإدارة مزاعم مكتوبة حتي يقدم المراجع التأكيد عنها. ويتمثل أساس هذا المتطلب في الإعتقاد بعدم رغبة منشآت المحاسبة في توفير التأكد ما لم ترغب الإدراه في تقديم بيان كتابي يفيد إلتزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والقواعد التنظيمية الخاصة .

- يجب أن يتم مزاعم الإدارة في ضوء معايير مناسبة . وبدون هذه المعايير المناسبة ، سيكون من المشكوك فيه تحديد مدي إمكانية التوصل لرأي مناسب .

- إمكانية القيام علي نحو مناسب تقدير أو قياس مزاعم الإدارة بإستخدام مثل هذه المعايير .

- قبول الإدارة لمسئولية التزام الوحدة الاقتصادية مع المتطلبات الخاصة.

هذا ويوفر رقم ٦٠١ بعنوان التصديق علي الألتزام **Compliance Attestation** من إيضاحات معايير أرتباطات التصديق رقم ١٠ إرشاداً عن نوعين من أرتباطات التصديق علي الالتزام علي النحو التالي :-

١) التصـديق علـي التـزام المنشـآه بمتطلبـات محـدده للقـوانين واللـوائح والقواعد والعقود أو المنح .

٢) التصديق علي فعالية الرقابة الداخلية علي الالتزامات بمتطلبات محدده .

ويسمح للمحاسبين أداء أختبار أو إجراءات متفق عليها علـي تلك الأمـور إلا أن أنهم يحظـر عليهم أداء عمليـات فحص محـدود بـالالتزام أو عـن الرقابـة الداخلية علي الالتزام .

وقد نشأت مراجعة الالتـزام **Compliance Auditing** من حقيقـة أن المجتمـع يهتم دائماً بالتزام كافة التنظيمات علي مختلف أنواعها بالقوانين واللـوائح ، وقـد أصبحت بالفعل تمثل جانباً هاماً لعمل كل من المراجعين الخـارجيين والـداخليين . تتضـمن مراجعـة الالتـزام أختبـار وتقريـر مـا إذا كانـت المنظمـة قـد التزمـت بمتطلبـات القـوانين والتعليمـات والأتفاقيـات العديـده. وقـد قـام مجلـس معـايير المراجعة بتطـوير إرشـاد عـام لكافـة أنـواع الأرتباطـات التـي تتضـمن التصـديق علـي الالتـزام بـالقوانين واللـوائح وكذلك ارشـاد أكثـر تحديـداً لمراجعـة الالتـزام ببرامج المساعدة المالية الفيدرالية .

وقد وفر القسم رقم **٦٠١** بعنوان إيضـاح عن معـايير أرتباطـات التصـديق رقـم **١٠** ارشاد للمحاسبين عندما يرتبطـوا امـا بتطبيق الإجـراءات المتفق عليهـا أو بـإداء أختبار علي التزام المنظمة بالقوانين واللوائح . يحظر الإيضـاح هؤلاء المحاسبين مـن أداء عمليات فحص محدود علي الالتزام بالقوانين واللوائح .

فـي ظـل أرتباطـات التصـديق علـي الالتـزام يهـتم المحاسـبون بـالتزام المنظمـة بمتطلبات محدده أو برقابتها الداخليـة علـي قـوانين ولـوائح محـدده. تـوفر الإدارة تأكيـد علي الالتزام كتابة بخطـاب التمثيل إلـي المحاسـبين العمـوميين المعتمـدين .ذلـك التأكيـد أيضاً قد يتم عرضـه في شكل تقرير رسمي للشركات التـي تعد لهـا المحاسـب تقريـره

أو يتم تضمينه في تقرير المحاسب. يوفر تقرير المحاسب تأكد عن تأكيد الإدارة أو تأكد مباشر عن الالتزام .

٦/٦ أرتباطات التأكد علي إجراءات متفق عليها

Agreed – Upon Procedures Engagement

عندما يتفق المراجع مع الإدراه أو مع مستخدم يمثل الطرف الثالث علي تحديد المراجعة في إجراءات مراجعة محددة ومعينة ، يطلق علي ذلك عملية الإجراءات المتفق عليها **Agreed – Upon Procedures Engagement**. ويطلق العديد من الممارسين علي هذه العمليات عمليات الإجراءات والنتائج لأن التقرير يؤكد علي إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والنتائج التي تم التوصل إليها عند إكتمال الإجراءات . ويعمل الممارسون بصفة أساسية في عمليات الإجراءات المتفق عليها علي أن تقوم الإدارة أو المستخدم الذي يمثل الطرف الثالث بتحديد الإجراءات التي يرغبون في تنفيذها . ويمكن تخيل الصعوبة التي ستواجهها منشأة المحاسبة إذا وافقت علي إصدار رأي لهيئة فيدرالية عن مدي إلتزام شركة بقوانين التصرف الإيجابي الفيدرالي لمدة عامين في ظل ابداء الرأي عن الإلتزام طبقاً للإيضاح رقم (٣) من معايير التصديق علي الإلتزام . وبفرض أن هناك رغبة لدي الهيئة الفيدرالية لتحديد عشر إجراءات للمراجعة تقوم منشأة المحاسبة بتنفيذها ، علي نحو يرضي الهيئة . وكمثال ، يتمثل أحد الإجراءات في تحديد عدم الإشارة في طلب التوظف المعياري بالشركة إلي كل من العمر ، السن . وبفرض أن منشأة المحاسبة والهيئة الفيدرالية قد إتفقا علي الإجراءات ، سترغب العديد من منشآت المحاسبة في تنفيذ الإجراءات واصدار تقرير عن النتائج .

ويوجد عدد من المعايير المهنية التي تتناول عمليات الإجراءات المتفق عليها ، ولكن يتمثل المعيارين الاساسيين في النشرة رقم ٧٥ من معايير المراجعة والنشرة

رقم (٣) من معايير ابداء الرأي . ويشار إلي الأثنين علي أن كل منهما مرآه للأخر نظراً لتماثلهما. ويوجد فرقان رئيسيان بينهما :

- يتعلق إيضاح معايير المراجعة بعناصر القوائم المالية ، بينما يتعلق إيضاح معايير إبداء الرأي بقائمة غير مالية تكون محلاً للإهتمام .

- يجب أن تقدم الإدارة مزاعم كتابية في ظل عملية ابداء الرأي التي تتم في إطار نشرة معايير ابداء الرأي ، ولا يعد ذلك متطلباً في ظل العملية التي يتم القيام بها في إطار إيضاح معايير المراجعة . وكمثال علي العملية التي يتم تنفيذها في إطار إيضاح رقم ٧٥ من معايير المراجعة ، يتم القيام بالإجراءات المتفق عليها للتحقق من حساب اجمالي المبيعات في إطار اتفاقية للإستئجار . ويتم عادة تنفيذ هذه الإجراءات في متاجر التجزئة التي تستأجر ساحات من ملاك المباني علي أساس نسبة من إجمالي المبيعات .

تطبيق إجراءات متفق عليها علي متطلبات محدده

Applying Agreed- upon Procedures to Specified Requirements

يهدف القيام بالأرتباطات الخاصة بتطبيق إجراءات متفق عليها لإختبار الالتزام بمتطلبات محدده أو أرتباطات التزام شائعة .أن هدف أرتباط الإجراءات المتفق عليها يتمثل في مساعدة المستخدمين في تقييم التزام المنشأه بمتطلبات محدده تأسيساً علي إجراءات متفق عليها عن طريق مستخدمي التقرير . أن الميزه الرئيسية لإرتباطات الإجراءات المتفق عليها تنتج من الحقيقة القائلة بأنه حيث أن المستخدمون يشاركون في تصميم الإجراءات التي يتعين أدائها عن طريق المحاسبين فمن المحتمل أن العمل المؤدي سوف يفي باحتياجاتهم .

أن تقارير الإجراءات المتفق عليها تعتبر تقارير ذات أستخدام مقيد حيث تستهدف لجنة المراجعة والإدراه والأطراف الأخري التي يتم تصميم الإجراءات لها (علي سبيل المثال وكالة الحماية البيئية) . يوفر التقرير ملخص

بـالإجراءات المقرره والمؤداه ونتـائج المحاسبين . يجب أن يحدد قسم نتـائج التقرير أي حالات عدم التزام بالقوانين واللوائح الملائمة المذكورة عن طريق المحاسبين بغض النظر عن إذا كانوا أصبحوا علي علم بها كنتيجة للإجراءات المؤداه أو بطريقة أخري من خلال مناقشة غير رسمية مع المراجع الداخلي .أن شكل التقرير عن تطبيق الإجراءات المتفق عليها علي الالتزام يتم شرحه في الشكل التالي رقم (١٤/٦) .

شكل رقم (١٤/٦)

تقرير المحاسب المستقل

إلي شركة Lenos

قمنا باداء الإجراءات المحدده أدناه والتي تم الموافقة عليها عن طريق قسم التعليم بـ Illinois فقط لمساعد المستخدمين في تقييم التزام شركة Lenos بقسم ٢ .F من قسم التعليم بـ Illinois واللائحة رقم A ٧٤ من متطلبات الصحة أثناء الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠xx المتضمن في تقرير الإدارة المرفق . ثم أداء أرتباط الإجراءات المتفق عليها طبقاً لمعايير التصديق المقرره عن طريق AICPA . أن كفاية تلك الإجراءات تعتبر فقط مسؤلية تلك الأطراف المحدده في تلك التقرير . ونتيجة لذلك لم تقم بعمل أي إقرار بخصوص كفاية الإجراءات الموصوفه أدناه أما لأغراض من قاموا بطلب ذلك التقرير أو لأي غرض أخر.

(يتم تضمين فقرات لتعدد الإجراءات والنتائج)

لم نقم بالأرتباط ولم تقم بإجراء أي أختبار والذي يتمثل هدفه في التعبير عن رأي عن الالتزام .وتبعاً لذلك فأننا لم نعير عن مثل ذلك الرأي.

ذلك التقرير يستهدف فقط معلومات وإستخدامات قسم التعليم بـ Illinois ولا يستهدف أن لا يستخدم أو لا يجب أن يتم إستخدامه عن طريق أي شخص أخر بخلاف الأطراف المحدده .

تطبيق إجراءات متفق عليها لفعالية ضوابط الرقابة علي الالتزام.

Agreed – Upon Procedure to the Effectiveness of Controls over Compliance Applying

قد يرتبط المحاسبون العموميون المعتمدون بأختبار فعالية الرقابة الداخلية علي التزام التنظيم . أن الرقابة الداخلية للمنظمة علي الالتزام **Internal Courted Over Compliance** تمثل العملية التي عن طريقها تحصيل الإدارة علي تأكد معقول بأن المنظمة قد التزمت بمتطلبات محدده . أن تقرير المحاسبين علي تطبيق الإجراءات المتفق عليها لأختبار فعالية ضوابط الرقابة علي الالتزام يعتبر مماثل للتقرير علي الالتزام الذي تم الإشارة إليه بعالية . وهو يصف أختبارات ضوابط الرقابة المؤداه والنتائج المرتبطة كما أنه يتضمن القيود الملائمة علي توزيع التقرير والأتفاقيات الأخري .

أداء عمليات الأختبار Performing Examinations

أحياناً ما يرتبط المحاسبون بأداء عملية أختبار لألتزام العميل بمتطلبات محدده (الموضوع) أو تأكيد الإدارة المرتبط بها . عند أداء أرتباط الأختبار يبدأ المحاسبون بالحصول علي فهم شامل بالمتطلبات . وبعد ذلك يقومون بتخطيط الأرتباط ودراسة الرقابة الداخلية للمنظمة علي الالتزام واداء إجراءات كافيه لتكوين الرأي عن الالتزام (أو تأكيد الإدارة عن الالتزام) بالإضافة إلي إصدار رأي عن الالتزام بمتطلبات محدده. يوضح الشكل رقم **(١٥/٦)** رأي غير متحفظ عن الالتزام بالقوانين واللوائح .

شكل رقم (١٥/٦)

تقرير المحاسب المستقل

إلي شركة Lenos

قمنا بأختبار التزام شركة **Lenos** بالقسم رقم **F.٢** لقسم التعليم **Illinois** اللائحة رقم **٧٤A** من متطلبات الصحة أثناء الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام **٢٠x٣** . وتعتبر الإدارة مسئولة عن التزام شركة **Lenos** بتلك المتطلبات . أما مسئوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأي عن التزام الشركة تأسيساً علي أختبارنا .

تم إجراء أختبارنا طبقاً للمعايير المقرره عن طريق **AICPA** وتبعاً لذلك تم الفحص علي أساس أختباري لدليل أثبات عن التزام الشركة بتلك المتطلبات وأداء مثل تلك الإجراءات الأخري التي رأيناها ضرورية في مثل تلك الظروف . ونعتقد بأن أختبارنا يوفر أساس معقول لرأينا. لا يوفر أختبارنا تحديد قانوني علي التزام شركة **Lenos** بمتطلبات محدده .

في رأينا أن الشركة قد التزمت في كافة النواحي الهامة بالمتطلبات المشار إليها بعالية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام **٢٠x١** .

بصفة عامة يجب أن يتم تعديل تقرير الأختبار في ظل الظروف التالية :-

١- عدم التزام مادي بمتطلبات محدده

يجب أن يتم إصدار رأي متحفظ أو رأي عكسي عندما تشير إجراءات المراجعين إلي أن تقرير الإدارة لم يتم تحديده بعدالة .

٢- قيد في النطاق

يجب أن يتم إصدار رأي متحفظ أو يتم الأمتناع عن إبداء الرأي عندما تكون إجراءات المحاسبين مقيده .

٣- أرتباط منشأة محاسبة عامة أخري في الأختبار

في تلك الظروف فأن منشأة المحاسبة العامه الرئيسية تصدر بوجه عام تقدير يشير إلي تقسيم المسئولية .

وعلي الرغم من أن تقرير أختيار المحاسبين القانونيين المعتمدين قد يكون بوجة عام أما علي موضوع محل الأرتباط أو علي تأكيد الإدارة . وعندما يكون التقرير غير متحفظاً يجب أن يعد المحاسبون القانونيين المعتمدون تقرير مباشر عن الموضوع محل الأرتباط .

٧/٦ خدمات التأكد الأخري Other Assurance Services

خدمات الثقة Trust Services

لتكونولوجيا المعلومات أثر ضخم علي الطريقه التي تقوم بها الشركات بأداء أعمالها . وقد قامت الشركات بتطوير نظم معتمدة علي التكنولوجيا بشكل متزايد لا تحتفظ فيه فقط بمعلومات تاريخية وإنما تنتج أيضاً منتجات وخدمات تتفاعل بشكل مباشر مع العملاء والموردين وتدير أجزاء كبيرة من الأعمال .وكنتيجة لذلك فأن مصداقية النظام تعتبر أحد الأهتمامات الرئيسية ليس للإدارة

فقط وإنما أيضاً للمساهمين والدائنين وشركات الأعمال وأصحاب المصالح الأخري في الشركة . وقد قامت مهنة المحاسبة العامة بتطوير مجموعة من خدمات الثقة **Trust Services** التي تستهدف الأهتمام بإحتياجات المستخدم والمعد بخصوص قضايا الأمن **Security** والأتاحة **Availability** ونزاهة التشغيل **Processing Integrity** والخصوصية الفورية **Online Privacy** والسرية **Confidentially** داخل التجارة الالكترونية **E- Commerce** والنظم الأخري(1) .

ما هو النظام ؟ ينص أرشاد أرتباط خدمة الثقة **Trust Service Engagement** علي أن النظام يتكون من خمسة مكونات رئيسية منظمة لتحقيق أهداف محدده ، والبنية التحتية وبرامج الكمبيوتر والأفراد والإجراءات والبيانات . وقد يكون النظام بسيطاً علي سبيل المثال تطبيق نظام الأجور المبني علي الكمبيوتر الشخصي مع مستخدم واحد فقط أو قد يكون النظام معقداً حينما يكون متعدد التطبيقات مثل نظام البنك متعدد الحاسبات الذي يتم الوصول إليه عن طريق كثير من المستخدمين سواء من داخل أو خارج البنوك المرتبطة .

تمثل خدمات الثقة مجموعة من الخدمات التي تم تطويرها عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين **AICPA** والمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين **CICA** التي خلالها يقوم المحاسب الممارس بأختيار ضوابط الرقابة علي النظام **System's Controls** والتصديق علي مصداقية النظام. ويعتبر ذلك جزء من رؤية مستقبلية واسعة لمهنة المحاسبة علي عرض خدمة التأكد الفوري علي قواعد بيانات ونظم المعلومات والتي يتم النظر إليها كأمتداد

---

(1) **لمزيد من التفصيل عن خدمات الثقة في النظام والثقة في الويب يراجع :-**

د.أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعة نظم المعلومات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦

طبيعي لوظائف المراجعة لهؤلاء المحاسبين وخدماتهم الإستشارية المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات .

وفي ظل وجود أرتباط خدمات الثقة تقوم الإدارة بأعداد وتوصيل وصف جوانب النظام التي يتعين تضمينها في أرتباط الممارس . يمكن أن يتم تضمين وصف الإدارة في موقع الشبكة الالكترونية للشركة مرفقاً بها تقرير المحاسب أو توصيلها إلي المستثمرين بطريقة معينة أخري . ويتعين تدوير حدود النظام بشكل واضح بحيث يتيح للأفراد فهم كل من نطاق تأكيدات الإدارة المرتبطة بها وتقرير المحاسبين .

أداء أرتباط خدمات الثقة Performing a Trust Services Engagement

عند أداء أرتباط خدمات الثقة فأن المحاسب الممارس:-

١) يؤدي إجراءات لتحديد أن وصف الإدارة للنظام قد تم تحديده بعدالة.

٢) يحصل علي دليل أثبات بأن ضوابط الرقابة علي النظام تم تصميمها وتشغيلها بفعالية للوفاء بمباديء ومعايير خدمات الثقة – المعايير المطلوبه لإرتباط التصديق .ويتمثل دليل الأثبات عما إذا كان النظام يفي بإجراء أكثر من المباديء التالية علي الفترة المحددة للتقرير :-

(١) الأمن Security

أن يتم حماية النظام (البنية التحتية ، البرامج الالكترونية ، الأفراد والإجراءات والبيانات) ضد الوصول المادي والمنطقي غير المرخص به لعمليات تأمين المنشأة .

(٢) الأتاحه Availability

أن يكون النظام متاحاً للتشغيل والإستخدام حسب المتفق عليه أو المرتبط به .

(٣) نزاهة التشغيل Processing Integrity

أن يكون تشغيل النظام كاملاً ودقيقاً ومرخصاً بـه فضـلاً أن يكـون التشـغيل في توقيت ملائم .

(٤) الخصوصية الفورية Online Privacy

أن المعلومات الخاصة التي يتم الحصول عليها كنتيجـة للتجـارة الألكترونيـة تـم جمعهـا وإستخدامها والأفصـاح عنهـا والأحتفـاظ بهـا حسـب المتفـق عليـه أو المرتبط به .

(٥) السرية Confidentiality

أن المعلومات المصممه بشكل يتسم بالسرية يتم حمايتها حسب المتفق عليـه أو المرتبط به .

أن كلاً من تلك المباديء له أربعة معـايير تـرتبط بهـا والتـي يمكـن تصـنيفها في المجموعات التالية :

١- السياسات Policies

أن تكـون المنشـأة قـد حـددت ووثقـت سياسـاتها علـي نحـو يـتلائم مـع المبـاديء المحـدده . تلـك السياســات تمثـل قـوائم مكتوبــة توصـل غـرض الإدارة وأهـدافها ومتطلباتها ومسئوليتها والمعايير الخاصة بالموضوع محل الأرتباط .

٢- الأتصالات Communications

أن تكون المنشـأه قـد وصـلت سياسـاتها المحـدده إلـي المسـتخدمين المـرخص لهم .

٣- الإجراءات Procedures

أن تستخدم المنشأه الإجراءات لتحقيق الأهداف طبقاً للسياسات المحدده.

٤- المتابعة Monitoring

أن تقوم المنشأة بمتابعة النظام وأخذ التصرف الملائم للأحتفاظ بالالتزام بسياساتها المحدده .

أنواع أرتباطات خدمات الثقة

Types of Trust Services Engagements

حتي الوقت الحالي يقوم المحاسبون القانونيون المعتمدون بتوفير نوعين من خدمات الثقة كلاً منهما يوفر أما إجراءات متفق عليها أو أختبار في مستوي التأكد . حيث توفر خدمة الثقة في الشبكة **Web Trust** تأكد عن نظام التجارة الالكترونية ، في حين توفر خدمة الثقة في النظام **System trust** تأكد عن أي نظام .

تتأسس خدمات الثقة علي خمسة مباديء ومعايير مرتبطة يتم توضيحها في الشكل رقم (١٦/٦) . حيث يتعلق الأمن **Security** بما إذا كانت النظم قد تم حمايتها من الوصول غير المرخص. أما الخصوصية **Privacy** فهي تتعامل مع إذا ما كانت المعلومات الخاصة بالعملاء قد تم التعامل معها علي نحو ملائم . في حين تدرس نزاهة التشغيل **Processing Integrity** إذا ما كانت المعاملات قد تم تشغيلها علي نحو ملائم ، بينما تهتم الأتاحه **Availability** بدراسة ما إذا كانت النظم متاحة للتشغيل والإستخدام . وأخيراً ترتبط السرية **Confidentiality** بالتعامل مع المعلومات السرية للعملاء .ويشرح الشكل رقم (١٧/٦) كيف يتم المزج بين التوليفات المختلفة للمباديء الخمسة داخل اما أرتباط الثقة في النظام أو أرتباط الثقة في الويب **Web Trust** علي التجارة الالكترونية بين البائعين والمستهلكين . أن الثقة في الويب لا يعتبر أبداً منتج موجه للمستهلك حيث أنه يتنافس داخل المصادر الأخري لتأكد المستهلك علي سبيل المثال أختام الويب الفردية لكل من **Truste** بالإضافة إلي شركة **BBB** (غالباً تكون متاحة عند تكلفة تقل كثيراً من تجار التجزئة الفردية) بالإضافة إلي الحماية العامة المقدمة عن طريق البطاقة الإئتمانية الخاصة بالعميل .وقد وجدت

خدمات الثقة في النظام مع تركيزها علي نظم المعلومات سوقاً ضخمه تماماً بين مديري تكنولوجيا المعلومات المعقده داخل منشآت الأعمال .

شكل رقم (٦/١٦)

المبادىء والمعايير الخاصة بخدمات الثقة

المعايير	المبادىء
• أن تحدد المنشأة وتوثق السياسات الخاصة بأمن نظامها. • أن توصل المنشأة سياسات أمن نظامها المحدد إلي المستخدمين المرخص لهم . • أن تستخدم المنشأة الإجراءات لتحديد أهداف نظامها الموثق طبقاً للسياسات المحددة . • أن تتابع المنشأة النظام وتقوم بأخذ التصرف الخاص بالحفاظ علي الالتزام بسياسات أمن نظامها المحدد .	الأمن Security: أن يتم حماية النظام من أي وصول مادي أو منطقي غير مرخص به .
• أن تحدد وتوثق المنشأة سياساتها الخاصة بأتاحة نظامها . • أن توصل المنشأة سياسات أتاحة نظامها المحدد إلي المستخدمين المرخص لهم . • أن تستخدم المنشأة إجراءات لتحقيق أهداف أتاحة نظامها الموثق طبقاً للسياسات المحدده . • أن تتابع المنشأة النظام وتأخذ التصرف اللازم للحفاظ علي الالتزام بسياسات أتاحة نظامها المحدد.	الأتاحة Availability : أن يكون النظام متاح للتشغيل والإستخدام كما تم الأرتباط به والأتفاق عليه .
• أن تحدد المنشأة وتوثق سياساتها الخاصة نزاهة التشغيل لنظامها . • أن توصل المنشأة سياسات نزاهة تشغيل نظامها الموثق إلي المستخدمين المرخص لهم . • أن تسخدم المنشأة إجراءات لتحقيق أهداف نزاهة تشغيل نظامها الموثق طبقاً للسياسات المحددة. • أن تتابع المنشأة النظام وتأخذ التصرف اللازم للحفاظ علي الالتزام بسياسات نزاهة تشغيل نظامها المحدد .	نزاهة التشغيل Processing Integrity : أن يتسم تشغيل النظام بالأكتمال والدقة والتوقيت المناسب والترخيص الملائم.
• أن تحدد المنشأة وتوثق سياساتها الخاصة بحماية	الخصوصية الفردية

المعلومات الشخصية التي تم الحصول عليها كنتيجة للتجارة الالكترونية . • أن توصل المنشأة سياساتها المحدده بخصوص حماية المعلومات الشخصية إلي المستخدمين الداخليين والخارجيين . • أن تستخدم المنشأة إجراءات لازمه لتحقيق أهداف الخصوصية لتوثيقها طبقاً للسياسات المحدده . • أن تتابع المنشأة النظام وتأخذ التصرف اللازم للحفاظ علي الالتزام بسياساتها المحدده بخصوص حماية المعلومات الشخصية .	Online Privacy : أن يتم جمع وإستخدام والإفصاح والأحتفاظ بالمعلومات التي تم الحصول عليها كنتيجة للتجارة الالكترونية طبقاً للمتفق عليه .
• أن تحدد المنشأة وتوثق سياساتها المرتبطة بحماية المعلومات السرية . • أن توصل المنشأة سياستها المرتبطة بحماية المعلومات السرية إلي المستخدمين الداخليين والخارجين . • أن تستخدم المنشأة إجراءات لتحقيق أهداف معلوماتها السرية الموثقة طبقاً للسياسات المحددة . • أن تتابع المنشأة النظام وتأخذ التصرف اللازم للحفاظ علي بيانات السرية .	السرية Confidentiality : أن يتم حماية المعلومات المصممة كما تم الأرتباط به أو الأتفاق عليه .

شكل رقم (١٧/٦)

أنواع أرتباطات الثقة : الثقة في النظام والثقة في الويب

الثقة في الويب	الثقة في النظام	
نظم التجارة الالكترونية (التأكيد علي الخصوصية وعلي نزاهة التشغيل) .	نظم تكنولوجيا المعلومات (التأكيد علي الأمن ونزاهة التشغيل والأتاحة).	التركيز الرئيسي للتأكد
		تطبيق معايير الثقة
نعم	نعم	الأمن
نعم	لا	الخصوصية

نعم	نعم	نزاهة التشغيل
نعم	نعم	الأتاحة
نعم	نعم	السرية
نعم	لا	التأهيل تأسيساًعلي الويب

خدمة التأكد علي الخصوصية Privacy Assurance

تعرف الخصوصية بأنها حقوق والتزامات الأفراد والتنظيمات بخصوص جمع وإستخدام والأحتفاظ والأفصاح عن المعلومات الشخصية . أن المعلومات الشخصية هي أي بيانات يمكن أن ترتبط بشخص محدد علي سبيل المثال الأسم، المنزل أو رقم البريد الالكتروني ، أو رقم الهاتف أو الخصائص المادية أو تاريخ الشراء . أن المعلومات الخاصة . علي سبيل المثال المعلومات المالية، أو التفصيل العنصري أو النوعي أو السجلات الجنائية تتطلب بصفة عامة مستوي حماية مرتفع في مواجهة أي وصول أو إستخدام غير مرخص به .

يمكن للمحاسب العام أن يساعد المنظمة في التعامل مع قضايا الخصوصية بطرق عديدة تتضمن تقديم تأكد بخصوص ما إذا كانت المنظمة قد التزمت بمكونات الخصوصية العشره التي تم تطويرها في آطار الخصوص الصادر عن طريق **CICA / AICPA** والموضح في الشكل رقم **(١٨/٦)**. تتضمن الخدمات المحتملة المساعدة علي تطوير إستراتيجية وخطة الخصوصية ، وإعداد أو تقييم قياسات وإجراءات الخصوصية بالأضافة إلي تقييم مخاطر الخصوصية .ويمكن أن يتم تقديم خدمات تصديق علي مستوي المراجعة لمعايير الخصوصية المحدده في ذلك الشكل .

□

شكل رقم (٦/١٨)

مكونات الخصوصية حسب آطار الخصوصية

الصادر عن طريق CICA /AICPA

يتم جمع وإستخدام والأحتفاظ والأفصاح عن المعلومات الشخصية طبقاً للمتفق عليه حسب إيضاح الخصوصية للمنشأة .

المكونات

١) الإدارة	أن تحدد المنشأة وتوثق وتوصل وتخصص المسئولية الخاصة بسياسات وإجراءات خصوصيتها .
٢) الإيضاح	أن توفر المنشأة إيضاح بشأن سياسات وإجراءات خصوصيتها .
٣) الإختبار والقبول	أن تضمن المنشأة إجراءات القبول الصريحة والضمنية الخاصة بجمع وإستخدام الإفصاح عن المعلومات الخاصة .
٤) المعلومات المجمعة	تستخدم فقط لأغراض محدده في الإيضاح.
٥) الإستخدام والأحتفاظ	آلا يتم الإحتفاظ بالمعلومات بعد إستخدامها لأغراض محددة مدة أطول من المطلوب لذلك الغرض .
٦) الوصول	يجب أن يتم توفير الوصول بحيث يمكن للأفراد فحص وتحديث معلوماتهم .
٧) الأفصاح لأفراد الطرف الثالث	يسمح به فقط عندما يتم توفير الإيضاح عندما يتم جمع المعلومات مع الرضا الصريح والضمني .
٨) الأمن	أن يتم حماية المعلومات الخاصة في مواجهة الوصول غير المرخص به (سواء المادي أو المنطقي) .
٩) الجودة	آلا يتم أفساد المعلومات بعد جمعها .
١٠) المتابعة والتأديب	أن نتابع المنشأة التزامها الخاص بسياسات الخصوصية وأن تكون لها إجراءات للتعامل مع الشكوي والنزاعات المرتبطة بالخصوصية .

التقرير Reporting

تؤدي خدمات الثقة إلي أصدار تقرير معين . وتعتبر المعايير الصادرة عن خدمات الثقة في النظام والثقة في الشبكة متماثلين . يوفر الشكل رقم **(١٩/٦)** مثالاً عن تقرير علي الثقة في الشبكة عن الأمن والسرية . كلاً من خدمات الثقة في النظام والثقة في الشبكة مصممة لإدخال ختم عملية الإدارة التي عن طريقها قد يتم تضمين ختم علي موقع شبكة الأنترنت للعميل كأقرار الكتروني لتقرير خدمة ثقة غير متحفظ للمحاسب الممارس . فإذا ما رغب العميل في إستخدام الختم فأن الأرتباط يجب أن يتم تحديثة علي الأقل سنوياً . أيضاً فأن فترة التقرير يجب أن تتضمن مدي زمني علي الأقل فترة شهرين.

شكل رقم (١٢/٦)

تقرير الثقة في الشبكة للممارس المستقل علي حماية العميل

إلي إدارة شركة E-Shop

قمنا بأختبار التزام شركة E-Shop بمعايير خدمات الثقة لكل من AICPA / CICA الخاصة بحماية العميل وتأسيساً علي تلك المعايير فأن فعالية ضوابط الرقابة علي الخصوصية الفورية ونزاهة التشغيل لنظام وضع أمر العميل أثناء الفترة من ١ يناير عام ٢٠x٢ حتي ٣٠ يونيو عام ٢٠x٣ . أن الالتزام بتلك المعايير والأحتفاظ بفعالية تلك الضوابط الرقابية تعتبر مسئولية إدارة E-Shop . أما مسئوليتنا فتتمثل في التعبير عن الرأي تأسيسا علي أختبارنا.

داخل سياق معايير خدمات الثقة AICPA / CICA فأن حماية العميل تهتم بضوابط الرقابة علي المعلومات القابلة للتحديد شخصياً وتشغيل معاملات التجارة الالكترونية . يتم إستخدام معايير خدمات الثقة AICPA / CICA الخاصة بالخصوصية الفورية ونزاهة التشغيل لتقييم ما إذا كانت ضوابط الرقابة لشركة

E-Shop علي حماية العميل لنظام وضع أمر العميل تعتبر فعالة أم لا . أن حماية العميل لا تهتم بجودة منتجات E-Shop ومناسبتها لأي غرض مستهدف للعميل .

تم إجراء أختبارنا طبقاً لمعايير التصديق المقرره من طريق AICPA وتبعاً لذلك فقد تضمن: ١) الحصول علي فهم بضوابط الرقابة الملائمة الخاصة بالخصوصية الفردية ونزاهة التشغيل لشركة E-Shop. ٢) أختبار وتقييم فعالية التشغيل لضوابط الرقابة ، ٣) أختبار الالتزام بمعايير الخصوصية الفورية ونزاهة التشغيل . ٤) أداء إجراءات اخري راينها ضرورية في الظروف المحيطة . ونعتقد بأن أختبارنا يوفر أساس معقول لأبداء رأينا .

وفي رأينا فأن شركة E-Shop قد التزمت في كافة النواحي الهامة بمعايير حماية العميل وقد أحتفظت في كافة النواحي الهامة بضوابط رقابة فعاله علي نظام وضع أمر العميل من أجل توفير تأكد معقول بأن :-

المعلومات الشخصية التي تم الحصول عليها كنتيجة للتجارة الالكترونية قد تم جمعها واستخدامها والأفصاح عنها والأحتفاظ بها كما تم الأتفاق عليها والأرتباط به .

أن تشغيل النظام كان كاملاً ودقيقاً وفي الوقت المناسب وتم الترخيص به أثناء الفترة من ١ يناير عام ٢٠x٢ حتي ٣٠ يونيو ٢٠x٢ تأسيساً علي معايير خدمات الثقة AICPA / CICA الخاصة بحماية العميل.

وبسبب القيود الكامنة في ضوابط الرقابة قد يحدث أي خطأ أو غش ولم يتم أكتشافه ، علاوة علي ذلك فأن تقدير أستنتاجات تأسيساً علي نتائجنا لفترات مستقبلية قد يتعرض لمخاطر أن صحة تلك الأستنتاجات قد تتغير بسبب التغيرات التي يتم عملها في النظام أو ضوابط الرقابة ، والفشل في عمل التغيرات المطلوبة للنظام أو ضوابط الرقابة أو الأنخفاض في درجة فعالية ضوابط الرقابة .

يشكل ختم التأكد للثقة في الشبكة علي موقع شبكة شركة E-Shop تمثيل رمزي لمحتويات ذلك التقرير وهو لا يستهدف أو يجب أن يتم تفسيره لتحديث ذلك التقرير أو توفير أو تأكيد إضافي .

ذلك التقرير لايستنتج أي أقرار عن جودة منتجات شركة E-Shop ولا مناسبتها لأي غرض مستهدف للعميل .

المنافسة Competition

توفر تنظيمات أخري عديدة خدمات تتنافس مع خدمة الثقة في الشبكة لكل من **AICPA / CICA**. حيث يمنح البرنامج الفوري **BBB** لمكتب الأعمال الأفضل غرضين مختلفتين هما ختم الخصوصية **Privacy Seal** وختم إمكانية الأعتماد **Reliability Seal**. حيث يتم منح ختم الخصوصية للشركات التي تتبني معايير ملائمة بخصوص حماية معلومات العميل . أما الشركات التي تستخدم تطبيقات أعمال ملائمة (علي سبيل المثال أتباع معايير صدق الأعمال الافضل للمكتب ومعايير حل النزاعات) فيمكنها الحصول علي ختم أمكانية الأعتماد . ومع ذلك فأن التصديق لا يعتبر جزء من برنامج مكتب الأعمال الأفضل .

هناك برنامج أخر يقدم عن طريق **TEUSTE** يوفرتأكد بأن معلومات العميل سوف يتم حمايتها . يجب علي الشركة التي تشارك في برنامج **TEUSTE** أن تشير بصراحة إلي ما هي المعلومات الشخصية التي تم جمعها وكيف يتم إستخدامها وإلي من يتم المشاركة فيها وما إذا كان المستخدم له الخيار في الرقابة علي إذاعتها . تأسيساً علي ذلك الأفصاح يمكن للمستخدمين القيام بأتخاذ قرارات معرفية عن ما إذا مايتم نشر معلوماتهم الشخصية القابلية للتحديد أم لا (علي سبيل المثال أرقام البطاقات الأئتمانية علي موقع شبكة الأنترنت). وأخيراً يصدق المجمع الدولي لأمن الكبيوتر **International Computer Security Association (ICSA).** علي مواقع شبكة الأنترنت بإستخدام التكنولوجيا التي تحمي بيانات العميل. أن عملية ذلك المجمع تتضمن توليفة التقرير الذاتي والتقييم علي شبكة الأنترنت والأختيار البعيد بالإضافة إلي أختبار الموقع .

تعتقد مهنة المحاسبة بأنها يمكن أن تتنافس بفعالية في ذلك المجال الخاص بالتجارة الالكترونية من العميل لمنشأة الأعمال بالأضافة إلي مجال التجارة الالكترونية من منشأة الأعمال إلي منشأة الأعمال الأخري . أن خدمة الثقة في الموقع تعتبر خدمة أكثر شمولاً في نطاقها مقارنة بمعلومات خدمات التجارة الالكترونية الأخري كما أن المحاسبون العموميون المعتمدون والمحاسبون القانونيون لديهم سمعه ممتازة في مجال تقويم ضوابط الرقابة وتطبيقات الأعمال .

خدمة التأكد علي مناقشات وتحليلات الإدارة

Assurance on Management's Discussing and Analysis

مطلوب من إدارة الشركة العامة أن توفر شرح وصفي للنتائج المالية كما تم التقرير عنها في القوائم المالية إستيفاء لمتطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية . ذلك الشرح الوصفي المشار إليه بمصطلح مناقشات وتحليلات الإدارة **Management's Discussion and Analysis (MD&A)** يعتبر جزء مطلوب من النموذج **K-**١٠ (الخاص بالقوائم الماليه السنوية) والنموذج **Q-** ١٠ (الخاص بالقوائم الماليه الدورية) الذي يتم إستيفاؤهما مع الهيئة . وقد يقوم المحاسبون الممارسون بأختبار أو الفحص المحدود لمناقشات وتحليلات الإدارة في ظل إرشاد القسم رقم ٧٠١ لإيضاح معايير أرتباط التصديق رقم ١٠ . لأغراض قبول المحاسبون الممارسون الأرتباط الخاص بأختبار مناقشات وتحليلات الإدارة فأنه يتعين عليهم أن يقوموا بمراجعة فترة القوائم المالية الأكثر حداثة التي تطبق عليها مناقشات وتحليلات الإدارة ، وأيضاً يجب أن يتم مراجعة فترات القوائم المالية الأخري أيضاً عن طريقهم أو عن طريق المراجعين الأخرين . أن هدف المحاسبون الممارسون في مثل ذلك الإرتباط يتمثل في توفير تأكد عما إذا :-

١) كأن العرض يتضمن في كافة النواحي الهامه العناصر المطلوبة للقواعد واللوائح المتبناه عن طريق هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية .

٢) أن القيم المالية التاريخية المتضمنة في العرض قد تم أستنتاجها بدقة في كافة النواحي الهامة من القوائم المالية للمنشأة .

٣) أن المعلومات القائمة والتحديدات والتقديرات وأفتراضات المنشأة توفر أساس معقول للأفصاحات المتضمنة في العرض .

وقد يرتبط المحاسبون الممارسون أيضاً باداء فحص محدود لمناقشات وتحليلات الإدارة عن فترة سنوية أو دورية . ومع ذلك فإذا ما تم أداء الفحص المحدود ولم يستهدف التقرير أن يتم إستيفاؤه لمتطلبات هيئة تنظيم الأوراق المالية يتعين أن يتم تقييم إستخدامه .

رؤية المحاسب للأداء CPA Performance View

تتبع كثيرين من التنظيمات نجاحها تأسيساً فقط علي الاداء المالي الماضي (علي سبيل المثال المبيعات ، صافي الدخل ، صافي الربح ، العائد علي الأصول أو معدل دوران الأصول) . وقد يتم المجادلة بأنه بينما أن ذلك المدخل يعتبر ممتازاً عند تبين ما الذي حققتة المنظمة إلا أنه يقدم إرشاد محدوداً عما ستحققة تلك المنظمة في المستقبل .

ويعتبر منظور المحاسب العام المعتمد للأداء **CPA Performance View** نظام يدمج المقاييس المالية المعيارية مع المؤشرات القائده علي سبيل المثال:

- رضا العميل .
- تدريب ورضا العاملين .
- جودة المنتج .
- الطلب علي المبيعات والمشروعات التي يتم تسليمها .

تلك الخدمة تتأسس علي نظرية قياس الأداء متضمنة مدخل الأداء المتوازن **Balanced Scorecard Approach** التي تحاول أن تقيس الأبعاد المالية وغير المالية للأداء .

الخدمات الإستشارية للمخاطر للمحاسبين القانونيين المعتمدين
CPA Risk Advisory Services

تهدف الخدمات الإستشارية للمخاطر إلي مساعدة المنظمات علي إدارة المخاطر والتي يتم تعريفها بأنها أحتمال حدوث شيء ما سوف يؤثر علي قدرة المنظمة علي الوفاء بأهدافها . وقد يتم النظر إلي المدخل الشامل علي أنه أحد المداخل الآتية :-

١- يقوم بتحديد وتحليل المخاطر
٢- تصميم وتطبيق الاستراتيجيات المرتبطة بالمخاطر .
٣- قياس ومتابعة والتقرير عن الحلول .

تلك الخدمة في مراحلها الأولي من التطور حيث تقوم المهنة حالياً بتطوير اللغة والآطار العام الشائع لدراسة المخاطر بالإضافة إلي الآليات والأدوات التي تساعد المحاسبين القانونيين المعتمدين علي توفير تلك الخدمات .

خدمات التأكد المستقبلية **Future Assurance Services**

أستمر **AICPA** من خلال لجانة المختلفة في العمل علي تطوير خدمات تأكد أخري يقوم المحاسبون القانونيين المعتمدون بتوفيرها لعل أبرزها مايلي:-

١- قياس أداء العناية بالصحة

Health Care Performance Measurement

أن متلقي العناية بالصحة وأصحاب أعمالهم قد أهتموا بشكل متزايد بجودة وأتاحة خدمات العناية بالصحة . توفر تلك الخدمة تأكد عن فعالية خدمات

العناية بالصحة المقدمة عن طريق تنظيمات رعاية الصحة، والمستشفيات والأطباء بالإضافة إلي الموردين الأخرين .

٢- المراجعة المستمرة Continuous Auditing

هناك طلب متزايد علي خدمة التأكد التي يتم توفيرها مع القوائم المالية السنوية والربع سنوية . عموماً توفر خدمة المراجعة المستمرة تأكد بإستخدام سلسلة من التقارير التي تقدم أنياً أو في توقيت متزامن أو بشكل مختصر بعد نشر المعلومات المرتبطة . أن مجال المراجعة المستمرة يعتبر في المرحلة الأولي إلا أنها يتوقع أن تنمو وتتطور بشكل كبير كلما قدمت الشركة المزيد والمزيد من المعلومات الأكثر حداثة في مواقعها علي شبكة الأنترنت .

٨/٦ أسئلة وتطبيقات

١- أشرح العلاقة بين خدمات التأكد وخدمات التصديق ؟.

٢- صف ماذا يقصد بخدمات تعزيز سياق القرار . وكيف تختلف عن خدمات التصديق التقليدية .

٣- صف القوي التي تم تعزز الطلب علي خدمات التأكد ؟

٤- أشرح لماذا تعتبر المراجعة المستمرة ذات قيمة كبيرة مقارنة بالمراجعة الدورية .

٥- حدد وصف الأنواع الثلاثة لأرتباط التصديق .

٦- ميز بين أشكال أرتباط التصديق التي تؤدي إلي تقارير يتم تصميمها للإستخدام العام في مواجهة تلك التي تؤدي إلي أرتباطات يتم تصميمها لأغراض الإستخدام المقيد .

٧- ميز بين أرتباط التصديق الذي خلاله يقرر الممارسون مباشره عن الموضوع عن ذلك الذي خلاله يقرر الممارسون عن تأكيد معين عن الموضوع .

٨- اعقد مقارنة بين تقرير عن أختبار معين في ظل معايير التصديق مع تقرير عن عملية مراجعة في ظل معايير المراجعة المقبولة بوجه عام .

٩- اشرح ما المقصود بمخاطر التصديق . وما هي مكوناتها ؟ .

١٠- هل يمكن للمحاسبين القانونيين عادة التصديق علي تأكيد الإدراه عن الرقابة الداخلية للشركة علي التقرير المالي تأسيساً علي العمل المؤدي أثناء عملية المراجعة ؟ أشرح .

١١- قد يقوم المحاسبون القانونيين بإصدار أنواع عديدة من التقارير عن تأكيد الإداره عن الرقابة الداخلية للشركة (علي سبيل المثال غير متحفظ ، متحفظ ، الأمتناع عن ابداء الرأي المعدل والرأي العكسي) والتي تكون خلالها الظروف لكل نوع من تلك الأنواع من التقارير ملائمة.

١٢- تقوم أحد الشركات بتضمين تقدير مالي داخل تقريرها السنوي بدلاً من التنبؤ المالي – علق علي صحة ذلك الإيضاح .

١٣- صف العناصر الرئيسية للتقرير عن فحص التنبؤ المالي .

١٤- صف نوعين من خدمات الالتزام التي قد تم أدائها في ظل أيضاح عن المعايير الخاصة بأرتباطات التصديق رقم ١٠ .

١٥- حدد الظروف التي في ظلها يمكن للمحاسبون القانونيون فحص مناقشه وتحليل الإداره .

١٦- صف أهداف فحص الممارسين لمناقشة وتحليل الإداره .

١٧- حدد المباديء التي قد يتم تضمينها في المعايير الخاصة بأرتباط خدمات الثقة .

١٨- أعقد تحليل مقارن لأنواع النظم التي خلالها يتم توفير تاكد في أرتباط الثقة في الويب مقارنة بأرتباط الثقة في النظام .

١٩- ناقش تنافس المحاسبون القانونيين عن خدمة الثقة في الويب في سوق التجارة الالكترونية من المستهلك إلي المنشأة .

٢٠- توفر معايير التصديق أرشاد عن أرتباطات الإجراءات المتفق عليها والفحص المحدود والأختبار . أي من تلك الأرتباطات يكون متاحاً لخدمات الثقة في الويب والثقة في النظام .

٢١- ما هي أنواع خدمات العناية بالكبار التي يؤديها المحاسبون القانونيين بصفة عامه .

٢٢- حدد أنواع ثلاثة من خدمات التأكد التي تعتبر حالياً محل تطوير عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

٢٣-هناك عدة أنواع لخدمات التأكد يتم تقديمها عن طريق المحاسبين القانونيين كتطور وأمتداد طبيعي لوظيفة المراجعة :

a- صف ما المقصود بمصطلح خدمات التأكد .

b- صف القوي التي جلعت هناك طلب علي أنواع أخري من خدمات التأكد .

c- صف المجموعة الفرعية لخدمات التأكد التي يتم أحكامها عن طريق أيضاحات معايير أرتباطات التصديق .

٢٤-توفر معايير التصديق أرشاداً عن ثلاثة أنواع رئيسية للأرتباطات.

المطلوب

a- صف تلك الأنواع الثلاثة للأرتباطات .

b- صف أنواع الإجراءات المؤداه لكل من تلك الأنواع الثلاثة من الأرتباطات .

c- ناقش درجة التأكد التي يتم توفيرها عن طريق كل نوع من أنواع الأرتباطات .

d- حدد متي كل من تلك الأنواع الثلاثة من الأرتباطات تؤدي إلي تقارير تعتبر ملائمة للإستخدام العام .

٢٥-تقوم إدارة شركة **السلام** بدراسة أصدار قرض سندات للشركة. لتعزيز قابلية تسويق أصدار السندات قررت الإداره أن تضمن تنبؤ مالي في نشرة الأكتتاب . وقد طلبت الإدراه منك كمحاسب قانوني ذلك التنبؤ المالي لإضافة مصداقية علي معلومات نشرة الأكتتاب .

المطلوب

a- شرح ما الذي يرتبط بعملية أختبار التنبؤ المالي .

b- ناقش عناصر تقرير أختبار التنبؤ المالي .

٢٦-استمرت التجارة الالكترونية في النمو بسرعة ، إلا أن كثير من الأفراد يعتقدون أن نموها قد أرتبط بوجود مخاوف للمستهلكين . وقد طورت مهنة المحاسبة خدمات الثقة في الويب لدراسة تلك المخاوف وتسهيل التجارة الالكترونية .

المطلوب

a- تقديم المباديء التي علي أساسها تعتمد أرتباطات الثقة في الويب.

b- قدم تحليل مقارن بين خدمة الثقة في الويب مع خدمات متنافسة يتم تقديمها عن طريق تنظيمات أخري .

٢٧-يشير المعيار العام الثالث من معايير التصديق إلي أن موضوع الارتباط يجب أن يكون قادراً علي التقويم المتسق بشكل معقول عن طريق معايير تعتبر مناسبة ومتاحة للمستخدم .

المطلوب

a- أشرح لماذا تعتبر المعايير مطلوبة لأرتباط التصديق .

b- صف ما الذي يجعل مجموعة من المعايير مناسبة لأرتباط التصديق.

c- أشرح كيف يتم جعل المعايير متاحة لمستخدمي المعلومات .

٢٨-فيما يلي وصف للأحتياجات المحتملة للعملاء من خدمات التأكد لكل حاجه حدد : **١)** نوع الخدمة التي سيتم الوفاء بها بشكل أفضل لأحتياج العميل (بمعني التصديق علي المعلومات المستقبلية ، التصديق علي الرقابة الداخلية ، التصديق علي الالتزام ، التصديق علي مناقشات وتحليلات الإدارة، الثقة في النظام والثقة في الويب ، خدمة رعاية الكبار ، خدمة تأكد أخري) . **٢)** ما إذا كانت الخدمة تعتبر خدمة تصديق أم لا ، **٣)** مستوي الخدمة الذي سيكون أكثر ملائمة (بمعني أختبار ، فحص محدود ، إجراءات متفق عليها أو أخري)

حاجة العميل	نوع الخدمة	خدمة تصديق	مستوي الخدمة
A) شركة تقوم بصناعة الحاسبات الالكترونية ترغب في توفير تأكد عن النتائج المستقبلية المقدرة التي يتعين تضمينها في التقرير السنوي للشركة .			
B) ترغب أحد الشركات في توفير تأكد إيجابي عن خدمات تشغيل معاشاتها لموظفيها المتقاعدين .			
C) ترغب أحد المؤسسات المالية في توفير تأكد للمنظمين المصرفيين بأن نظامها للرقابة الداخلية علي التقرير المالي يعتبر كافياً .			
D) أحد الشركات التي تحتفظ ببوابة تجارة الكترونية من منشأة إلي منشأة ترغب في توفير تأكد إيجابي عن أمكانية الأعتماد علي نظامها لعملاء محتملين .			

E) شركة عامة ترغب في توفير تأكد لمساهميها عن التحليل الوصفي للنتائج المالية الذي يتم تقديمة في نموذج k-١٠ للشركة .			
F) متجر للبقالة يرغب في توفير أعلي مستوي للتأكد بأن أسعارها أقل من أسعار منافسيها .			
G) يرغب أحد البنوك من أحد منشأت المحاسبة العامة في التأكيد علي حسابات المدينين لأحد الشركات التي قامت برهن حسابات المدينين كضمان قرض .			
H) ترغب إدارة أحد شركات التكنولوجيا في توفير أحد المحاسبين القانونيين خدمة تأكد بأن عملية تقييم مخاطرها قد حددت كافة مخاطر أعمالها الرئيسية .			

أسئلة الأختيار المتعدد

٢٩-أختار أفضل اجابة لكل من الأتي واشرح بالكامل الأسباب وراء ذلك الأختيار .

a- أحد التقارير عن أرتباط التصديق يجب :

١- ينص علي طبيعة هيكل رقابة العميل .

٢- ينص علي أستنتاج الممارس عن الموضوع أو التأكيد .

٣- تضمين قسم بالقيود المعقولة يتعلق ببيانات المدخلات .

٤- الاشاره إلي تأكيد المراجع المتعلق بالموضوع .

b- عندما يفحص المحاسب التنبؤ المالي الذي يفشل في الإفصاح عن افتراضات جوهرية عديدة أستخدمت في إعداد التنبؤ ، فأن المحاسب يجب أن يصف الأفتراضات في تقرير المحاسب وأصدار :

١- رأي متحفظ .

٢- رأي غير متحفظ مع فقرة ايضاحية منفصلة .

٣- الأمتناع عن إبداء الرأي .

٤- رأي عكسي .

c- أي من الآتي لا يعتبر هدف لفحص المحاسب لمناقشات وتحليلات إدارة العميل :-

١- يتضمن العرض في كافة النواحي الهامة العناصر المطلوبة للقواعد واللوائح المتبناه عن طريق هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية**SEC.**

٢- ان العرض يتسق مع القواعد واللوائح المتبناه عن طريق**SEC.**

٣- أن القيم التاريخية المتضمنة في العرض قد تم أستنتاجها بدقة في كافة النواحي الهامة من القوائم المالية للعميل .

٤- توفر المعلومات الناتجة والتحديدات والتقديرات والإفتراضات أساس معقول للإفصاحات المتضمنة في العرض .

d- من الأرجح أن يتضمن تقرير المحاسب المرتبط بأرتباط الثقة والويب :

١- رأي عما إذا كان الموقع مؤمن الكترونياً .

٢- رأي عن تأكيد الإدارة بأن الموقع يفي بواحد أو أكثر من معايير الثقة في الويب .

٣- تاكد سلبي عما إذا كان الموقع مؤمن الكترونياً .

٤- ليس هناك رأي أو أي تأكد أخر ولكن ملخص النتائج المرتبط بالموقع .

e- أي نوع أو أنواع من التقرير يعتبر ملائماً عندما يتم تحديد موطن ضعف مادي في الرقابة الداخلية عند التقرير عن نتائج الإختبار للرقابة الداخلية علي التقرير المالي للعميل :-

	تقرير الأمتناع عن الرأي	**تقرير عكسي**
(١)	نعم	نعم

(٢)	نعم	لا
(٣)	لا	نعم
(٤)	لا	لا

f- عند التقرير عن نتائج أختبار الرقابة الداخلية علي التقرير المالي، يجب أن يضمن المحاسب فقرة تصف :-

١- دليل أثبات مستندي بخصوص عوامل بيئة الرقابة .

٢- التغيرات في الرقابة الداخلية منذ التقرير السابق .

٣- العوائد المحتملة من التحسينات المقترحة للمحاسب

٤- القيود الكامنة لأي رقابة داخلية .

g- قد تتمثل خدمات المحاسب المؤداه في ظل خدمات العناية بالكبار:-

	مالية	**غير مالية**
(١)	**نعم**	**نعم**
(٢)	**نعم**	**لا**
(٣)	**لا**	**نعم**
(٤)	**لا**	**لا**

h- يتمثل أسلوب قياس الاداء الذي يحاول أن يقيس الأبعاد المالية وغير المالية للأداء في :-

١- الأداء المتوازن .

٢- الثقة المالية وغير المالية .

٣- منظور الأداء .

٤- قائمة الدخل .

i- أي من الآتي يعتبر من أقل ترجيحاً أن يكون موضوع أرتباط التصديق :-

١- السلوك .   ٢- الأحداث التاريخية .

٣- المعايير المناسبة .   ٤- النظم والعمليات .

j- أي من الآتي لا يعتبر نوع أساسي من أرتباط التصديق :-

١- إجراءات متفق عليها .   ٢- الأعدادوالتجميع .

٣- أختبار .   ٤- فحص محدود .

k- أن خدمات التأكد المطلوبة التي تتعامل مع أحتياجات المستحدم والمعد بخصوص قضايا الأمن والإتاحة ونزاهة التشغيل والخصوصية الفردية والسرية داخل التجارة الالكترونية والنظم الأخري يشار إليها بأنها :-

١- خدمات العناية بصحة الكبار .

٢- خدمات منظور الاداء .

٣- خدمة أستشارات المخاطر .

٤- خدمة الثقة .

الفصل السابع

تقرير المراجعين عن أكتشاف المعلومات المالية المضلله (الغش)

Auditor's Reporting On Detecting Fraudulent Financial Statements

٧/١ مقدمة .

٧/٢ طبيعة وخصائص الغش .

٧/٣ نظرة عامة على التغيرات المرتبطة بالمعيار الامريكي رقم ٩٩.

٧/٤ مسئولية الإدارة والمراجع عن أكتشاف الغش .

٧/٥ تطوير إجراءات المراجع في التركيز على الشك المهني .

٧/٦ أطار عملية المراجعة الشاملة للكشف عن الغش .

٧/٧ ملحق – عوامل مخاطر الغش وإجراءات المراجعة المرتبطة بمواجهتها.

٧/٨ أسئلة وتطبيقات .

١/٧ مقدمة

ما تزال مهنة المحاسبة تتعرض لأنتقادات متزايده لفشلها في اكتشاف وجود الغش الجوهري الذى حدث في عديد من التنظيمات والتي تعرضت لإفلاس ووصفت أنها من بين أكثر حالات الإفلاس الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال شركات **Enron** ، **Adeiphta** ، **World com** ، **Global Crossing** ، وقد استجابت المهنة إلى إيضاح معايير المراجعة الأمريكية رقم (٩٩) ، حيث أن ذلك المعيار قد أعاد التأكيد على مسئولية المراجع الخاصة بتخطيط وأداء عملية المراجعة بشكل من شأنه يوفر تأكد معقول**Reasonable Assurance** بأن الغش المادي سوف يتم اكتشافه ، علاوه على ذلك فإن المعيار الجديد قد غير من غرض المراجعة على أعتبار أفتراض وجود الغش بصفة أساسية في بعض المجالات على سبيل المثال مجال الاعتراف بالإيراد**Revenue Recognition** ، كما أنه حدد أطار عام الإجراءات التفصيلية لتحديد مخاطر الغش والإجراءات المستخدمة في التعامل مع تلك المخاطر ومواجهتها. و يمثل إصدار قانون **Sarbanes-Oxley** في عام ٢٠٠٢ استجابة مباشرة عن طريق الكونجرس لحالات الغش الصاخبة التي صاحبت اعداد التقارير المالية لشركة انرون بالإضافة إلى شركة وورلدكوم التي تمثل أحد أهم الحالات الاخري للغش ، وقد تركز قانون **SOX** بشكل كبير على محور هام هو توسيع مسئولية ودورالمراجع الخارجي في هذا الشأن ، فخلال خمس شهور من تمرير هذا القانون أصدر مجلس معايير المراجعة **Auditing Standards Board (ASB)** المنبثق من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين **Auditing Standards board AICPA** إيضاح معايير المراجعة رقم ٩٩ بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية**Consideration of Fraud in Financial Statement Audit** ، وقد حل

المعيار رقم ٩٩ محل المعيار رقم ٨٢ والذي عمد إلى توفير إرشاد للمراجعين يهدف إلى الوفاء بمسئوليتهم التي تتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية، وعلى الرغم من أن حدوث حالات عديدة قد ارتبطت بوجود تقرير مالي احتيالي أو مضلل كانت هي الحافز الرئيسي وراء إصدار قانون **Sarbanes-Oxley** فإن مجهودات مجلس معايير المراجعة **ASB** في إصدار المعيار الامريكي رقم ٩٩ كانت بمثابة حركة مواكبة لإصدار القانون. ولذلك من الأهمية بمكان توفير نظرة عامة عن الأحكام الرئيسية المتضمنة في المعيار رقم ٩٩ ، وبينما يقع على المراجعين مسئوليات اكتشاف الغش، إلا أن الأطراف المشاركة لبيئة حوكمة الشركة **Corporate Governance participants** على سبيل المثال الإدارة ومجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعين الداخليين وكثير من الأطراف الأخرى تلعب دورًا حيويًا في منع واكتشاف التحريفات المادية الناجمة عن الغش، وبينما يعتبر المعيار الامريكي رقم ٩٩ واجب التطبيق على المراجعين إلا أنه في نفس الوقت يقدم معلومات مفيدة لكافة الأطراف المشاركة في حوكمة الشركة والمتهمة بمنع التقرير المالي المضلل أو الاحتيالي**Fraudulent Financial Reporting.**

٢/٧ طبيعة خصائص الغش Nature and Characteristics of Fraud

يمكن أن تنشأ التحريفات أما عن طريق حدوث الغش أوالاخطاء ، أن العامل المميز بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف القائم الذي يؤدي إلى التحريف في القوائم المالية يعتبر عمدياً أو غير عمدياً .

يشير مصطلح الخطأ **Error** إلى التحريفات غير المتعمده في القوائم المالية بما فيها إستبعاد أي من أحد القيم أو الإفصاحات على سبيل المثال مايلي :-

a- أحد الأخطاء في جمع أو تشغيل البيانات التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية .

b- أحد التقديرات المحاسبية غير الصحيحة الناشئة من الاشراف أو سوء تفسير الحقائق .

c- أحد الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية المرتبطة بالقياس والاعتراف والتبويب والعرض والافصاح .

أما مصطلح الغش فهو يشير إلى التصرف المتعمد عن طريق واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو هؤلاء المسئولين عن حوكمة المنشأه أو العاملين أو أفراد الطرف الثالث والذي يرتبط بإستخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادية أو غير شرعية ، وعلى الرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع إلا أنه لأغراض ذلك المعيار الدولي للمراجعة فأن المراجع يرتبط بذلك الغش الذي يسبب تحريف مادي في القوائم المالية . حيث لايقوم المراجعون بعمل تحديدات قانونية عما إذا كان الغش قد حدث حقيقة أم لا. أن الغش المرتبط بواحد أو اكتر من أعضاء الإدارة أو هؤلاء المسئولين عن حوكمة الشركة يشار إليه عادة بغش الاداره **Management Fraud** ما الغش المرتبط فقط بالعاملين في المنشأه فهو يشار إليه بغش العاملين **Employee Fraud** وفي أيا الحالتين يمكن أن يكون هناك تواطؤ داخل المنشأه أو مع أفراد أطراف ثالث خارج المنشأه .

أن كل من نوعي التحريفات العمدية - أي التحريفات الناشئة عن التقرير المالي المضلل أو الاحتيالي أو التحريفات الناشئة عن أختلاس الاصول – ملائمين للمراجع .

يتضمن التقرير المالي الإحتيالي تحريفات عمدية تتضمن أستبعادات للقيم أو الافصاحات في القوائم المالية بهدف الاحتيال على مستخدمي القوائم المالية. وقد يتم تحقيق التقرير المالي المضلل أو الاحتيالي بإستخدام مايلي:-

a- التلاعب **Manipulation** والتزييف **Falsification** متضمناً التزوير **Forgery** أو تغيير السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيده التي في ضوئها يتم أعداد القوائم المالية .

b- التسوية أو الاستبعاد المتعمد للاحداث والمعاملات والمعلومات الجوهرية الأخري في القوائم المالية .

c- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية المرتبط بالقيم أو التبويب وطريق العرض أو الافصاح .

وغالباً مايتضمن التقرير المالي الاحتيالي أختراق تخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية والتي قد تظهر على أنها تعمل بفعالية بشكل يخالف الواقع . وقد يتم أرتكاب الغش عن طريق تخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية بإستخدام آليات معينة على سبيل المثال :-

a- تسجيل قيود يومية مصطنعة وعلى وجه التحديد تلك التي يعتبر من نهاية الفترة المحاسبية من أجل التلاعب في النتائج المحاسبية أو تحقيق أهداف معينة أخري .

b- تقديم أو تأخير الاعتراف بأحداث ومعاملات في القوائم المالية تكون قد حدثت أثناء فترة التقرير .

c- أخفاء أو عدم الافصاح عن حقائق يمكن أن تؤثر على القيم المسجله في القوائم المالية .

d- الارتباط بمعاملات معقدة يتم تكوينها بهدف تشويه أو تزييف المركز المالي أو الإداء المالي للمنشأة .

e- تغيير السجلات والشروط المرتبطة بالمعاملات الجوهرية وغير العادية.

أن التقرير المالي المضلل أو الاحتيالي يمكن أن يحدث عن طريق سعي الإدارة نحو إدارة أرباحها **Manage earnings** أو من أجل خداع مستخدمي

القوائم المالية عن طريق التأثير على مداركهم بخصوص إداء وربحية المنشأة. وقد تبدأ إدارة الربحية بتصرفات صغيرة أو بتعديل غير ملائم للافتراضات والتغييرات في الأحكام عن طريق الإدارة . أن الضعوط والحوافز قد تجعل تلك التصرفات مزيفه إلى المدي الذي من شأنه قد تؤدي إلى تقرير مالي مضلل . ويمكن أن يحدث ذلك الموقف عندما يتم الوفاء بتوقعات السوق بسبب تلك الضغوط أو عندما تكون هناك رغبة في تعظيم المكافآت التي تتأسس على الإداء ، وفي ظل ذلك الموقف تأخذ الإدارة بشكل عمدي مواقف من شأنها أن تؤدي إلي تقرير مالي مضلل عن طريق تحريف القوائم المالية على نحو مادي، في بعض المنشأت الاخري قد يتم تحفيز الإدارة بشكل من شأنه يجعلها تخفض الإرباح بمقدار مادي من أجل تدنية الضريبة أو من أجل تخفيض الإرباح لضمان الحصول على تمويل مصرفي .

يتضمن أختلاس الاصول سرقة أصول المنشأه وغالباً مايتم أرتكاب ذلك عن طريق العاملين بقيم صغيرة أو غير جوهرية نسبياً . ومع ذلك يمكن أن تتورط الإدارة في ذلك الامر حيث عادة ماتكون لديها قدرة أكبر في أخفاء **Disguise** وعدم أظهار **Conceal** الاختلاسات بطريقة يصعب أكتشافها ، يمكن تحقيق أختلاس الاصول من خلال مجموعة من الطرق تتضمن أهمها مايلي:-

- أختلاس المتحصلات النقدية (على سبيل المثال أختلاس متحصلات حسابات المدينين تحويل المتحصلات المتعلقة بالحسابات المعدومة إلى الحسابات البنك الشخصية) .

- سرقة أصول مادية أو حقوق الملكية الفكرية (على سبيل المثال سرقة المخزون للاستخدام الشخصي أوالتصرف ببيعه أو سرقة الخرده والنفايات وأعادة بيعها) .

- جعل أحد المنشآت تدفع نقدية مقابل بضائع وخدمات لم يتم الحصول عليها (على سبيل المثال القيام بعمل مدفوعات إلى بائعين مصطنعين ، وعمل مرتجعات **Kick backs** عن طريق البائعين إلى وكلاء الشراء للمنشأه مقابل أسعارمتزايده بالاضافة إلى عمل مدفوعات إلى عاملين وهميين مصطنعين).

- أستخدام أصول المنشأه لأغراض الاستخدام الشخصي (على سبيل المثال أستخدام أصول المنشأه كرهن مقابل قرض شخصي أو أعطاء قرض إلى طرف مرتبط **Related Party**) .

أن أختلاس الاصول عادة مايتم تحقيقه عن طريق عمل سجلات أو مستندات مزيفة أو مضللة من أجل أخفاء الحقيقة الخاصة بأن الاصل قد فقد أو قد تم رهنه بدون الحصول على التراخيص على نحو يبدو أنه سليم.

-يتضمن الغش حوافز أو ضغوط لأرتكاب الغش وهناك فرص مدركه للقيام بذلك بالإضافة لوجود بعض التبرير المنطقي لذلك التصرف . فقد يكون للإفراد حافز معين لأختلاس الاصول على سبيل المثال بسبب أن الافراد يعيشون حياتهم تحقيق غاياتهم (الغاية تبرر الوسيلة) ، وقد يتم أرتكاب التقرير المالي الأحتيالي عندما تكون الإداره موضوعه تحت ضغوط معينه من مصادر خارج أو داخل المنشأه من أجل تحقيق مستوي من الإرباح المتوقعة (وربما قد تكون غير واقعية) لاسيما عندما تكون عواقبه واقعة على الإدارة على سبيل المثال عندما يترتب على فشلها في الوفاء بالإهداف المالية أثار جوهرية . كما الفرصه المدركه للتقرير المالي المضلل أو أختلاس الاصول قد توجد عندما يعتقد الفرد أنه يمكن تخطي ضوابط الرقابه الداخلية على سبيل المثال عندما يكون الفرد في مركز ثقه معينه أو عند يكون لديه معرفه بمواطن ضعف معينه في الرقابة الداخليه . وقد يكون الافراد قادرين على تبرير أرتكابهم لتصرفات أحتياليه معينه وبعض الأفراد يمتلكون أتجاه معين أو صفه أو مجموعة من القيم الاخلاقية التي تتيح لهم وهم على معرفه عمد

بإرتكاب تصرف غير أمين . ومع ذلك فحتي الافراد الامناء يمكنهم ارتكاب الغش في ظل وجودهم في بيئه تفرض ضغط كافي عليهم .

٣/٧ نظرة عامة عن التغيرات المرتبطة بالمعيار الامريكي رقم

Overview of Changes For SAS ٩٩

أن التغيرات الرئيسية المرتبطة بتطوير دور ومسئوليات المراجع عن الغش تطبيقاً للمعيار الامريكي رقم ٩٩ تتمثل في الأتي:

١- العصف الذهني لفريق المراجعة Audit Team Brainstorming

أضيفت مسئولية إلى فريق عمل المراجعة ، حيث يتعين عليهم القيام بجلسات عصف ذهني عن احتمال حدوث الغش ، بالإضافة إلى تصور الطريقة التي خلالها قد يتم ارتكاب ذلك الغش ، وذلك قبل القيام بالبدء بالفعل في أداء عملية المراجعة.

٢-ينبغي على المراجع **أن يدرس كيف يمكن ارتكاب الغش وكيف يمكن الكشف عنه**

حيث من الطبيعي قيام المراجع بتحمل مسئولية فحص دراسة مخاطر وقوع ذلك الغش متضمنة المخاطر الخاصة بإمكانية حدوث أو تغطية ذلك الغش الذي حدث بمهارة في مستندات أو أدلة إثبات مؤيدة على نحو مضلل.

٣- افتراض وجود غش عند الاعتراف بالإيراد

Presumption of Fraud in Revenue Recognition

تاريخيًا يجب أن يفترض المراجع أن الغش يحدث في مجال الاعتراف بالإيراد وعند المغالاه في تحديد **Overstatement** أصول معينة تكون قابلة للخضوع للتلاعب مع تغطية ذلك الغش وإخفاؤه.

٤- وجوب مراعاة الحوافز Incentives والفرص Opportunities والتبرير Rationalization الخاص بالغش.

أن المتطلب الخاص بقيام المراجع على وجه التحديد بمراعاه ودراسة كافة العناصر التي قد تخلق الغش، وعلى الأرجح مكافآت المديرين والضغوط المرتبطة بالوفاء بأهداف تحقيق الأرباح.

٥- مراعاة القابلية الكبيرة لتعرض المستندات إلى التلاعب

حيث يوجد اعتراف واضح بأن الإدارة أو أي أطراف أخرى سوف تعمل بجد لتغطية الغش، ويحتاج المراجع أن يكون ذو عقلية وذهن شكاك باستجابات الإدارة، ومراعاة البدائل التي قد تكون لدى الإدارة لتغطية وجود ذلك الغش.

٦- فحص قيود اليومية التي تتسم بالأهمية

كثير من حالات الغش تم تغطيتها من خلال قيود اليومية غير الموثقة أو غير المؤيدة بمستندات أو المرتبطة بالتقديرات المحاسبية **Accounting Estimates .**

٧- النزوع الكبير للشك Great skepticism باستجابات الإدارة

أن الميل الكبير للشك الذي يتم إعطاءه إلى استجابات الإدارة يرتبط ويصاحب بالزيادة في مقدار وطبيعة دليل الإثبات المطلوب لتدعيم استجابات الإدارة إلى استفسارات المراجع.

٨- مسئوليات التقرير Reporting Responsibilities

يقع على المراجع مسئولية التقرير عن حدوث الغش أثناء عملية المراجعة للإدارة، حتى إذا لم تكن مادية للقوائم المالية وإلى لجنة المراجعة، حيث تحتاج الإدارة أن تكون على علم ودراية بكافة حالات الغش.

٩- أستخدام التكنولوجيا الجديدة في الكشف طرق جديدة لارتكاب الغش

أن وجود أنواع جديدة من الهياكل التنظيمية والكيانات الجديدة بالإضافة إلى الأدوات المالية المعقدة توفر فرص لتغطية الغش من خلال إما التعقيد غير الضروري أو حتى عن طريق الاتفاقيات بين الكيانات التي تتسم بأنها ذات جانب واحد ، أن نظم المعلومات الإلكترونية توفر فرص جديدة لتغيير التوثيق المستندي بالإضافة إلى طرق ارتكاب الغش.

١٠- الاعتراف باحتمال وجود التواطؤ Collusion

حيث قد يحدث التواطؤ بين موظفي المنشأة، كما أنه يمكن أن يقع أيضًا بين الإدارة وأفراد من الطرف الثالث.

١١- مدى إمكانية التنبؤ بإجراءات المراجعة

Predictability of Audit procedures

يجب أن يعمل فريق المراجعة على استبعاد إمكانية التنبؤ بإجراءات المراجعة، على سبيل المثال تغيير وتدوير الاختبارات أصول محددة كل فترة زمنية لأغراض تخفيض الفرص أمام مرتكبى الغش لتغطية الغش بفاعلية.

١٢- يجب أن يتم ربط الإجراءات التحليلية ببيانات تشغيلية أو بيانات الصناعة

حيث يجب ألا يتطلع المراجع لمجرد العلاقات الموجودة بين القوائم المالية، وإنما الأحرى يجب أن يقوم بتحليل البيانات المالية وعلاقتها بالبيانات التشغيلية الأخرى على سبيل المثال المواد الخام الخاصة بالإنتاج الإنتاج أو المواد التامة أو تحت التشغيل المشتراه.

وقد ظل المعيار يؤكد على الحاجة إلى وجود شك مهني بحيث يتطلب أن يقوم المراجعون بأداء عملية المراجعة بذهن يتسم بالشك المهني باحتمال وجود تحريف مادي ناشئ عن حدوث الغش حتى إذا ما كانت كافة الخبرات السابقة

مع الشركة قد تشير إلى أنها كانت إيجابية ، وبالارتباط بتلك النقطة فإن المراجع يجب ألا يكون مقتنعًا بدليل إثبات أقل إقناعًا بسبب وجود اعتقاد بأن الإدارة أمينة ونزيهه.

أن الجملة الأخيرة عن الثقة في الإدارة تتناول واحد من أكثر افتراضات المراجعة الأساسية التي اعتقدت المهنة سابقًا بأن وجود فرصة بأن الإدارة غير أمينة سوف يجعل تكلفة المراجعة مرتفعة بشكل كبير ، أن المفهوم الجيد يتمثل في أن كل استفسار واستجابة عن طريق الإدارة يجب أن يتم تدعيمه بمعلومات حقيقية بالإضافة إلى التأكيد عليه عن طريق تحليل المراجع.

٤/٧ مسئوليات الإدارة والمراجع عن الكشف عن الغش

Responsibility of Management and Auditor for Detecting Fraud

١/٤/٧ مسئوليات هؤلاء المسئولين عن حوكمة وإدارة المنشأة

Responsibilities of Those Charged with Governess and of Management

أن المسئولية الرئيسية لمنع وأكتشاف الغش تظل على كل من هؤلاء المسئولين عن حوكمة المنشأه وإدارتها . أن المسئوليات المتتابعه لهؤلاء المسئولين عن الحوكمة والاداره الذين يمكن أن يمثلوا هيكل الحوكمه الأكثر رسميه لهؤلاء المسئولين عن الحوكمه قد يكونوا هم نفس الافراد المسئولين عن إدارة المنشأه .

من الاهمية بمكان أن تضع الإدارة التي تشرف على هؤلاء المسئولين عن الحوكمة تأكيد قوي على منع الغش والتي قد تخفض الفرص وراء حدوث الغش ومنع الغش التي يمكن أن تغري الافراد من عدم القيام بإرتكاب الغش بسبب أحتمال أكتشافه ووجود عقاب في حالة ارتكابه ، ويتضمن ذلك وجود ثقافة من الامانه والسلوك الاخلاقي . مثل تلك الثقافة التي تتأسس على مجموعة قوية من

القيم الاصلية يتم توصيلها وتوضيحها عن طريق الإدارة وعن طريق هؤلاء المسئولين عن الحوكمة كما انها توفر الاساس المعرفي للعاملين عن كيف إدارة المنشأه لأعمالها .

أن خلق ثقافة الامانه والسلوك الاخلاقي يتضمن وضع أتجاه ملائم ، وخلق بيئة عمل إيجابيه ، وتعيين وتدريب وترفيه العاملين الملائمين ، ويتطلب تأكيد دوري عن طريق العاملين على مسئولياتهم وأخذ تصرف ملائم للاستجابه إلى الغش الفعلي والمشكوك فيه أو المزعوم .

تتمثل مسئولية هؤلاء المسئولين عن حوكمة المنشأه التأكيد من خلال أشراف الإدارة على أن المنشأه قد وضعت وأحتفظت برقابة داخليه من أجل توفير تأكد معقول بخصوص أمكانية الاعتماد على التقرير المالي ، وفعالية وكفاءة الاعمال والالتزام بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق . أن الاشراف النشط عن طريق هؤلاء المسئولين عن الحوكمة يمكن أن يساعد على وضع تصرفات تأديبية عند أرتكاب الإدارة للغش الامر الذى يخلق معه ثقافة الامانه والسلوك والاختلاس في ظل ممارسة مسئوليه الاشراف فأن هؤلاء المسئولين عن الحوكمة يدرسون الاحتمال الخاص بتخطي الإدارة لضوابط الرقابة أو التأثير الاخر غير الملائم على عملية التقرير المالي على سبيل المثال المجهودات التي تقوم الإدارة بالقيام بها نحو الغش عند إدارة أرباحها من أجل التأثير على مدارك المحللين عن أداء وربحية المنشأه .

تتمثل مسئولية الإدارة التي تقوم بالإشراف على عن هؤلاء المسئولين عن الحوكمة في وضع بيئة رقابية والاحتفاظ بسياسات وإجراءات للمساعده في تحقيق هدف ضمان وجود إداء منظم وكفء لإجمالي المنشأه . أن تلك المسئوليه تتضمن وضع والحفاظ على ضوابط رقابية تتعلق بتحقيق هدف إعداد القوائم المالية للمنشأه التي تعطي صورة حقيقية وعادله (أو يتم عرضها بعدالة في كافة النواحي الهامة) طبقاً لأطار التقرير المالي الواجب التطبيق وإدارة المخاطر

التي يمكن أن تلقي الضوء على التحريفات المادية في تلك القوائم المالية . مثل تلك الضوابط الرقابية تخفض وليس تلغي مخاطر التحريف . عند تحديد أي ضوابط الرقابة الداخلية التي يتم تطبيقها لمنع وأكتشاف الغش تقوم الإدارة بدراسة المخاطر الخاصة بأن القوائم المالية يمكن أن يتم تحريفها جوهرياً كنتيجة للغش .

٢/٤/٧ مسئوليات المراجع عن أكتشاف التحريف المادي الناشئ عن الغش

Responsibilities of the Auditor for Detecting Material Misstatement Due to Fraud

عمومًا لا تفرق معايير المراجعة بين مسئولية المراجع عن البحث عن الأخطاء والغش سواء في حالة التقرير المالي المضلل أو اختلاس الأصول . حيث يجب على المراجع بالنسبة لكل من الأخطاء والغش أن يحصل على تأكد معقول **Reasonable Assurance** عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية ، وتعترف المعايير أيضًا بأنه غالبًا ما يكون من الصعوبة تمامًا أن يتم اكتشاف الغش مقارنة بالأخطاء حيث أن الإدارة أو العاملين المرتكبين للغش يحالون إخفاء الغش، إلا أن صعوبة اكتشاف المراجع للغش لن تغير من مسؤليته المرتبطة بتخطيط وأداء عملية المراجعة على نحو صحيح وملائم.

أن المراجع الذي يؤدي عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة الدولية يحصل علي تأكد معقول **Reasonable Assurance** بأن القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة – تخلو من التحريف المادي ، سواء أكان ذلك بسبب الغش أو الخطأ وليس على تأكيد مطلق **Absolute Assurance** بأن التحريفات المادية في القوائم المالية لن يتم أكتشافها بسبب بعض العوامل مثل استخدام

الحكم الشخص ، أو استخدام الاختبار أوالقيود الكامنة للرقابه الداخلية ، والحقيقة الخاصة بأن كثير من أدله أثبات المراجعة المتاحة للمراجعة تعتبر مقنعه **Persuasive** و ليست حاسمة **Conclusive** في طبيعتها.

عند الحصول على تأكيد معقول فأن المراجع يحافظ على أتجاه من الشك المهني **Professional Skepticism** خلال عملية المراجعة ، بحيث يقوم بدراسة الاحتمال الخاص بتخطي الإدارة الضوابط الرقابة الداخلية والتسليم بالحقيقة الخاصة بأن إجراءات المراجعة التي تعتبر فعاله لأكتشاف الخطأ قد لاتكون ملائمة في سياق المخاطر المحددة للتحريف الجوهري الناشئ عن الغش .

بهدف وفاء المراجعون بمسئولياتهم عن اكتشاف الغش يتعين عليهم الحصول على معلومات ملائمة لتقييم مخاطر الغش **Assessing Fraud Risks** الناتجة عن التقرير المالي الاحتيالي أو اختلاس الأصول، وفي هذا الخصوص يقوم المراجعون بجمع المعلومات من أجل تحديد المدى الذي توجد خلاله ظروف وحالات الغش.

وعموماً هناك ثلاثة مواقف أوعوامل للغش تم توضيحها في المعيار الامريكى رقم ٩٩ هي:

١-الحوافز/ الضغوط Incentives Pressures

حيث يكون للإدارة أو العاملين الحوافز أو الضغوط التي تساعد على أرتكاب الغش.

٢- الفرص Opportunities

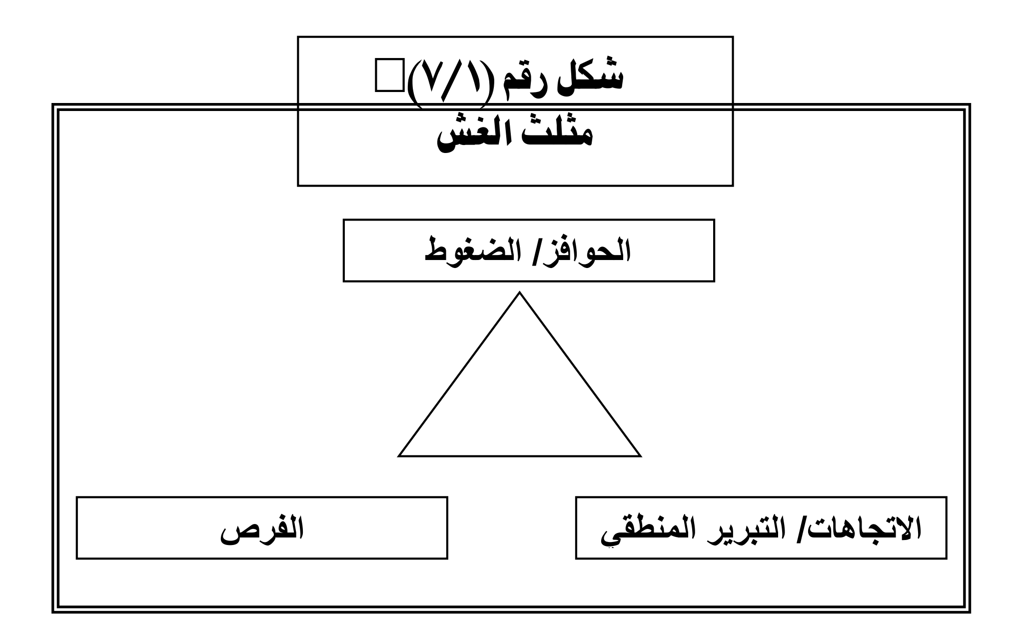
حيث توفر الظروف الفرص للإدارة أو العاملين على أرتكاب الغش.

٣- الاتجاهات أو التبرير المنطقي Attitudes/ Rationalization

حيث يوجد اتجاه أو خاصية **Character** أو مجموعة من القيم الأخلاقية **Set of Ethical Values** تتيح للإدارة أو العاملين من ارتكاب تصرف غير أمين أو قد يكون هؤلاء الأفراد موجودة في ظل بيئة معينة من شأنها فرض ضغط كاف

يجعلهم يبررن ارتكابهم لذلك التصرف غير الأمين، وغالبًا ما يشار إلى تلك الظروف الثلاثة بمثلث الغش **Fraud Triangle** والذي يشرحه الشكل البياني رقم (٧/١) .

شكل رقم (٧/١)
مثلث الغش



وقد قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالإضافة إلى تنظيمات المراجعة الأخرى بتطوير إرشاد تكميلي يتضمن تفصيل أكثر عن عوامل الغش المحتملة.

١- الحوافز أو الضغوط المرتبطة بارتكاب الغش

Incentives or Pressures to Commit Fraud

يجب أن يقوم فريق المراجعة بدراسة الحوافز والضغوط المرتبطة بارتكاب الغش في كل مهمة مراجعة متضمنـًا المجالات الأكثر رجحانـًا لاحتمال حدوث الغش، تتضمن وتتضمن تلك الحوافز أو الضغواط ما يلي:

١- خطط مكافآت الإدارة.

٢- الضغوط المالية الأخرى بضرورة تحقيق أرباح محسنة أو ميزانية محسنة.

٣- عوامل شخصية متضمنه الحاجة الشخصية للأصول.

٤- اتفاقيات القروض.

٥- الثروة الشخصية المرتبطة بالنتائج المالية وازدهار ثروة الشركة.

٢- الفرص الخاصة بارتكاب الغش Opportunities to Commit Frau

أن أحد أكثر النتائج الرئيسية والمتسقة في البحث الميداني عن الغش تتمثل في ضرورة وجود أحد الفرص وراء ارتكاب الغش، وبينما قد يعتبر ذلك شيئـًا صحيحـًا بمعنى أن كل فرد لديه الفرصة لارتكاب الغش إلا أنه يحمل في الحقيقة الكثير وليس فقط أن تلك الفرصة موجودة وإنما قد يكون هناك إما نقص في ضوابط الرقابة الداخلية أو يوجد تعقد مرتبط بالمعاملات، على سبيل المثال فإن نقص الفصل بين الواجبات والمسئوليات قد يشجع مرتكب الغش على الاعتقاد بأنه يمكنه أن يأخذ المدفوعات النقدية وتغطية الاختلاس من خلال

أحداث تسويات على حسابات المدينين. وبشكل بديل فإن حجم وتعقد المنشآت ذات الفرص الخاصة في شركة انرون أو حجم الانحراف عن مسار النفقات الراسمالية (بالإضافة إلى معرفة إجراءات المراجعة المستخدمة عن طريق المراجع الخارجي في شركة وورلد كوم يمكن أن يؤدي إلى قيام المرتكبين للغش بتقييم أن أمكانية واحتمال اكتشافه كان صغيرًا.

وفيما يلي بعض الفرص التي يتعين أن يقوم المراجع بمراعاتها:

١- المعاملات الهامة للأطراف المرتبطة.

٢- السيطرة على الصناعة وسيادتها متضمنة القدرة على فرض الشروط على الموردين أو العملاء.

٣- قيام المشروع بعمل بعض الأحكام الذاتية بخصوص الأصول أو تطوير التقديرات.

٤- وجود متابعة غير فعالة للإدارة سواء إما بسبب أن مجلس الإدارة غير مستقل أو غير فعال أو بسبب وجود مدير مسيطر.

٥- وجود هيكل تنظيمي معقد أو غير مستقر.

٦- أن يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفًا أو غير موجودًا.

الاتجاه أو المقدرة على تبرير الغش

Attitude or Ability to Rationalize the Fraud.

هل من المقبول أن يتم دفع المحاسبة إلى حدود معينة طالما أن المعيار لم يحظر أو يمنع وجود معالجة محاسبية خاصة، هل يلتزم المحاسبون بقيمهم الشخصية في الشركة إذا ما كانوا مهندسين ماليين جيدين؟ عمومًا فإن الإجابة على تلك الأسئلة أثناء أواخر التسعينات وأوئل عامي ٢٠٠٠ - ٢٠٠١ قد كانت لسوء الحظ بنعم، أن الكثيرين في المهنة قد شعروا بأنهم قد أضافوا قيمة عن طريق إيجاد طرق لتزيين القوائم المالية ، حتى عندما لا تصور القوائم المالية بدقة الأحداث الاقتصادية

الحقيقية، بالطبع فإن هناك تأكد بأن الأفراد يكونوا جيدين عند قيامهم بتبرير ما الذي قد يعتقده الأخرين بأنه قد يكون سلوكًا غير ملائمًا.

أن طبيعة تبرير الغش سوف تختلف غالبًا عما إذا كان ذلك الغش كان اختلاسًا أو غشًا بالقوائم المالية، حيث بالنسبة للاختلاس فإن التبريرات الشخصية غالبًا ما تدور حول مشاكل مالية شخصية أو سوء المعالجة عن طريق الشركة عن طريق الفرد المرتكب للغش .

يعتقد الخبراء القضائيون **Forensic Experts** أن تقييم المعلومات الخاصة بالغش يتم تعزيزها عندما يتم دراستها في سياق تلك الظروف أو المواقف الثلاثة، أن دراسة احتمال الغش بالارتباط بتلك الأبعاد الثلاثة توفر إطار عام مفيد للحصول على وتقييم المعلومات الخاصة بمخاطر التحريفات المادية بسبب الغش، يوضح الجدول رقم (٧/٢) أمثلة على عامل مخاطر الغش لكل من تلك المواقف الثلاثة للغش المرتبطة بالتقرير المالي الاحتيالي أو المضلل.

٥/٧ تطوير إجراءات المراجع الخاصة بالتركيز على الشك المهني

Focus on professional asceticism

ينص إيضاح معايير المراجعة رقم (١) على أنه عند ممارسة المراجع للشك المهني فإنه قد لا يفترض أن الإدارة غير أمينة وكذلك يتعين عليه الا يفترض أن الأمانة غير محل تساؤل، وفي الممارسة الواقعية فإن الحفاظ على اتجاه الحياد **Neutrality** يمكن أن يكون أمرًا طبيعيًا حيث أنه على الرغم من وجود ذلك الادعاء أو الزعم في بعض الحالات الحديثة إلا أن حالات الغش المادية ما تزال نادرة نسبيًا بالارتباط بمراجعات القوائم المالية التي يتم ادائها سنويًا، وفي الحقيقة فإن المراجعين لم يواجهوا ابدًا حالات غش مادية أثناء عملهم نتيجة اتباعهم إجراءات صارمة لتقييم قبول العميل والاستمرارمعه ، حيث يرفض المراجعون عادة معظم العملاء المحتملين الذين يعانوا من نقص وجود مستويات ملائمة من الأمانة والنزاهة.

جدول (٧/٢)

أمثلة على عوامل المخاطر الخاصة بالتقرير المالي المضلل

الحوافز/ الضغوط	الفرص	الاتجاهات التبرير
أن يكون لدى الإدارة أو العاملين الآخرين حوافز أو ضغوط لتحريف القوائم المالية ماديًا	توفر الظروف فرصة للتحريف عن طريق الإدارة أو العاملين في القوائم المالية	يكون هناك اتجاه أو خاصية أو مجموعة من القيم الأخلاقية من شأنه أن يتيح للإدارة أو العاملين ارتكاب تصرف غير أمين عمديًا أو قد يعملون في بيئة معينة من شأنها فرض ضغط كاف يجعلهم يبررون ارتكابهم للتصرف غير الأمين
أمثلة على عوامل المخاطر	**أمثلة على عوامل المخاطر**	**أمثلة على عوامل المخاطر**
١- تهديد الاستقرار المالي أو الربحية عن طريق ظروف اقتصادية أو الصناعة أو تشغيل المنشأة، وكأمثلة على ذلك الانخفاضات الهامة في طلب العميل وزيادة اخفاقات أو حالات فشل المشرعات سواء في الصاعة أو الاقتصاد الكلي. ٢- ضغط مبالغ فيه للإدارة للوفاء بسداد القروض ومتطلبات اتفاقيات الديون الأخرى. ٣- تهديد صافي ثروة الإدارة أو أفراد مجلس الإدارة ماديًا عن طريق الأداء المالي للمنشأة.	١- تتضمن التقديرات المحاسبية الهامة أحكام موضوعية أو عدم تأكد من الصعوبة بمكان التحقق منها. ٢- إشراف غير فعال من عمل الإدارة أو لجنة المراجعة على التقرير المالي. ٣- معدل دوران مرتفع أو وجود أعضاء غير فعالين في قسم المراجعة الداخلية أو تكنولوجيا المعلومات.	١- اتصال أو دعم غير ملائم أو غير فعال لقيم المنشأة. ٢- تاريخ معروف لانتهاكات قوانين الأوراق المالية أو القوانين واللوائح الأخرى. ٣- ممارسة الإدارة بعمل تنبؤات متعسفة أو غير حقيقية بشكل واضح للمحللين والدائنين والأفراد الأخرين من الطرف الثالث.

يضع معيار المراجعين رقم ٩٩ تأكيداً أكبر على مراعاه المراجع لقابلية تعرض العميل للغش بغض النظر عن معتقدات المراجع عن احتمال الغش وأمانة ونزاهة الإدارة، وعلى وجه التحديد فإن المعيار يتطلب أنه أثناء تخطيط

عمليـة المراجعـة فـإن فريـق الارتبـاط فـي كـل مهمـة مراجعـة يجـب أن ينـاقش الحاجـة نحـو الحفـاظ علـى عقليـة شـكاكة **Questioning Mind** خـلال عمليـة المراجعة عند تحديد مخاطر الغش وتقييم أدلة الإثبات بشكل حرج.

للاحتفـاظ بعقليـة شـكاكة يجـب أن يضـع المراجعـون جانبًـا أي معتقـدات سـابقة عـن نزاهـة وأمانـة الإدارة، وفـي ذلـك الخصـوص فـإن المناقشـة يجـب أن تتضمن دراسة احتمال مدى تخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية.

وكما هو مطلوب وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم **(٢٠٠)** فـأن المراجـع يخطـط ويـؤدي عمليـة المراجعـة بأتجـاه مـن الشـك المهنـي **Professional Skepticism** السليم بأن هنـاك ظـروف قد توجد وتجعل القوائم الماليـة محرفـه مادياً وبسبب خصـائص الغش فأن اتجاه المراجع للشك المهني يعتبر هامـاً علـى وجه الخصـوص عند دراسـة مخـاطر التحريـف المـادي الناشـئ عن الغش . أن الشـك المهنــي يمثـل الاتجـاه الـذي يتضـمن ذهـن شـكاك **Questioning Mind** أستفساري وإجراءات تقييم حرج **Critical Assessment** لدليل اثبات المراجعـة . يتطلب الشك المهني الاستفسار المستمر والمتصـل **Congaing Questioning** عما إذا كانت المعلومات ودليل أثبـات المراجعـة الذي تم الحصـول عليـه يشير إلى وجود أحتمال التحريف المادي بسبب الغش .

يجب أن يحافظ المراجع علـى اتجـاه مـن الشـك المهنـي خـلال كافـة عمليـة المراجعة ، والاعتراف بالاحتمال الخاص بأمكانية وجود تحريف مادي ناشئ عن الغش ، وبغض النظر عن الخبرة السابقة للمراجع مع المنشأه بخصوص أمانة ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسئولين عن حوكمة المنشأه .

و كما تم مناقشة معيار المراجعة الدولي رقم **(٣١٥)** فأن الخبرة السابقة للمراجـع مع المنشأه تساهم في فهم المنشأه . ومع ذلك على الرغم من أن المراجع لا يمكنـه أن يتوقـع أن تنفصـل خبرتـه السـابقة مـع المنشـأه عـن أمانـة ونزاهـة الإدارة وهـؤلاء

المسئولين عن حوكمتها ، فأن الحفاظ على اتجاه معين من الشك المهني يعتبر هاماً حيث قد يكون هناك تغيرات في الظروف المحيطة . وعند القيام بإستفسارات وأداء إجراءات أخري للمراجعة فأن المراجع يمارس الشك المهني ولا يقتنع بدليل أثبات أقل أقناعاً بناء على الاعتقاد بأن الإدارة وهؤلاء المسئولين عن الحوكمة لديهم ذات أمانه و نزاهة .

وبخصوص هؤلاء المسئولين عن حوكمة المنشأه فأن الحفاظ على اتجاه من الشك المهني يعني أن المراجع يدرس بعناية معقوليه الاستجابات إلى الاستفسارات إلى هؤلاء المسئولين عن الحوكمة والمعلومات الاخري التي تم الحصول عليها منهم في ضوء كافة أدله الاثبات الأخري التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة .

ونادراً ما تتضمن عملية المراجعة المؤداه طبقاً لمعايير المراجعة الدولية التحقق من الصحة القانونية من شرعية المستندات حيث لايكون المراجع مدرباً أو يتوقع أن يكون خبيراً في مثل ذلك التحقق القانوني ،علاوه على ذلك فأن المراجع قد لايكتشف وجود تعديل على المصطلحات المتضمنه في المستندات على سبيل المثال وجود أتفاقية ذات جانب واحد لم تقم الإدارة أو أي طرف ثالث بالافصاح عنها للمراجع . وأثناء عملية المراجعة يقوم المراجع بدراسة أمكانية الاعتماد على المعلومات التي يتم استخدامها كدليل أثبات مراجعة متضمناً دراسة ضوابط الرقابة الداخلية على اعدادها والحفاظ عليها عندما يكون ذلك ملائماً . وإذا لم يكن لدي المراجع سبب للاعتقاد بالعكس فأن المراجع يقبل عادة السجلات والمستندات على انها صحيحة وحقيقية وصادقه. ومع ذلك فإذا جعلت ظروف محددة أثناء عملية المراجعة المراجع يعتقد أن المستند قد لايكون صحيحاً أو أن المصطلحات في أحد تلك المستندات قد تم تعديلها فأن على المرجع أن يستمر في إجراء فحص أضافي

على سبيل المثال المصادقة بشكل مباشر مع طرف ثالث ودراسة أستخدام عمل الخبراء لتقييم الصحة القانونية والشرعية للمستند .

٦/٧ إطار عملية المراجعة الشاملة للكشف عن الغش

The Overall Frown whorls of An Audit for Detecting Fraud

وضع المعيار رقم ٩٩ ، أرشاداً لمساندة فريق المراجعة في تطوير مسئولية وإجراءاته للكشف عن الغش المحتمل ،يوضح الشكل رقم (٧/٣) نظرة عامة عن تلك العملية الشاملة .

وفيما يلي مناقشة موجزه إطار عملية المراجعة الرئيسية التي يوضحها الشكل رقم (٧/٣) في شكل بياني:-

١- إجراء مناقشات بين أفراد الارتباط بخصوص مخاطر التحريف المادي بسبب الغش.

٢- الحصول على المعلومات المطلوبة لتحديد مخاطر التحريف المادي بسبب الغش.

٣- تحديد المخاطر التي قد تؤدي إلى تحريف مادي بسبب الغش.

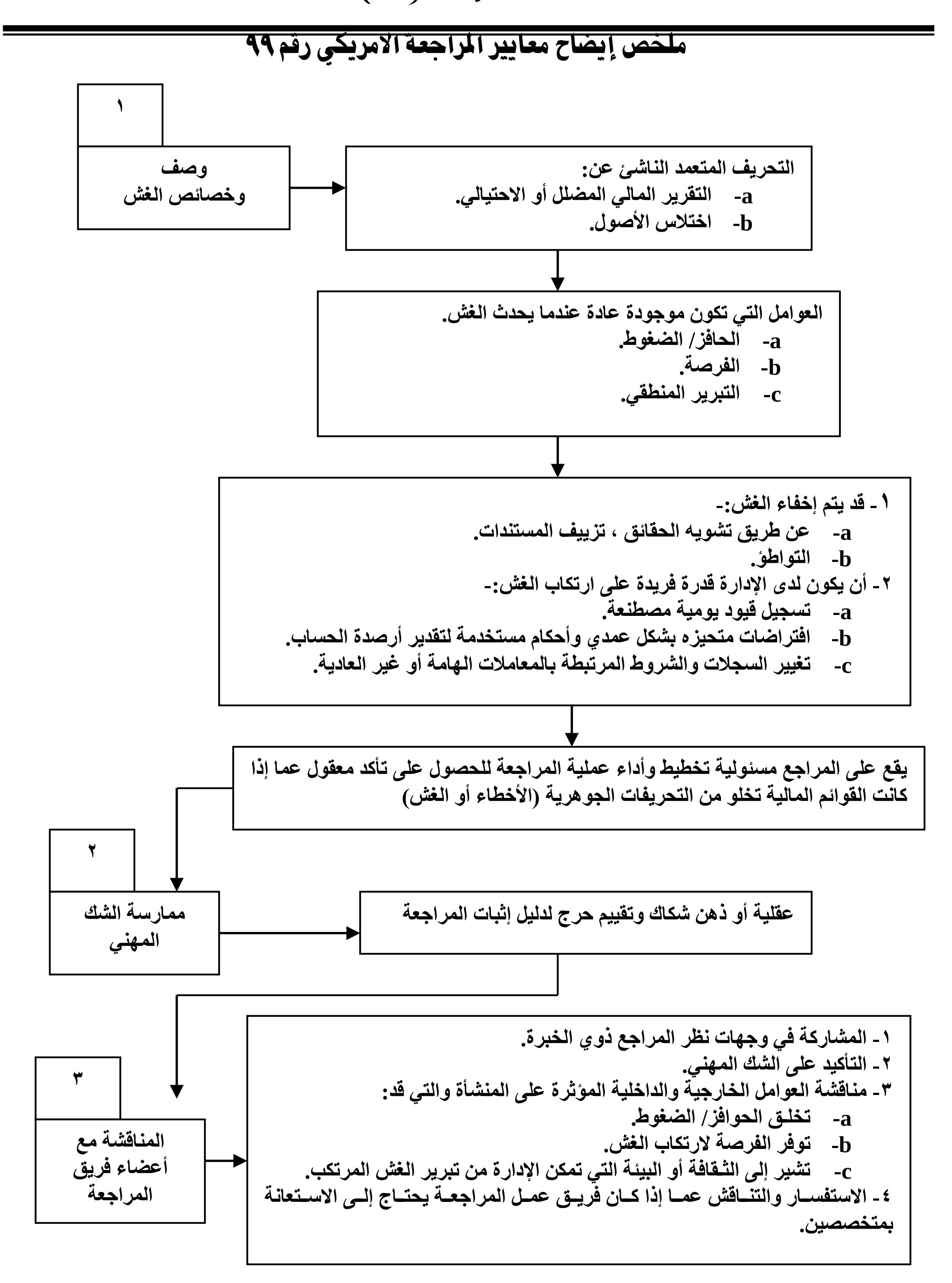
٤- تقييم تلك المخاطر.

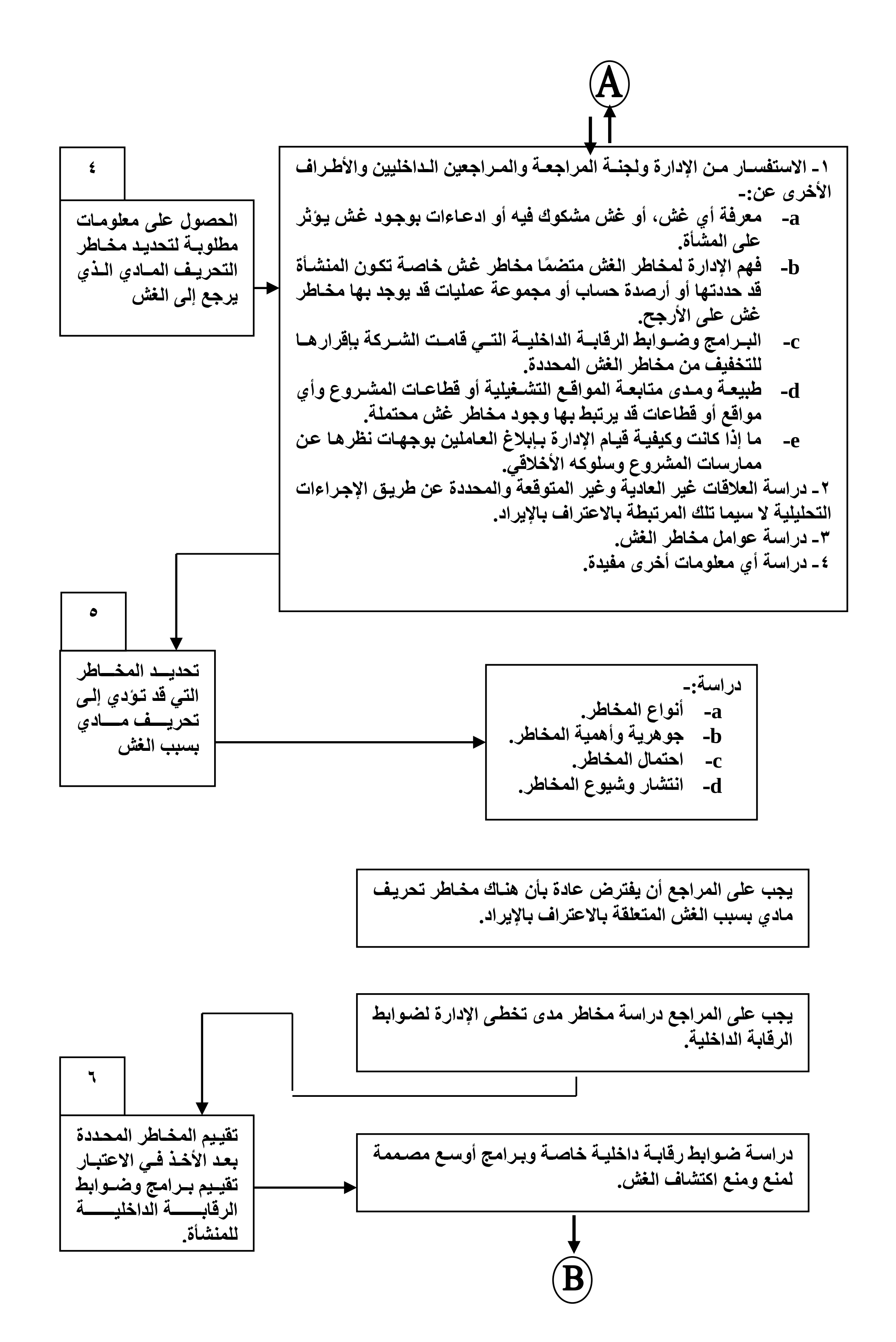
٥- تطوير خطة مراجعة شاملة تعكس تلك المخاطر.

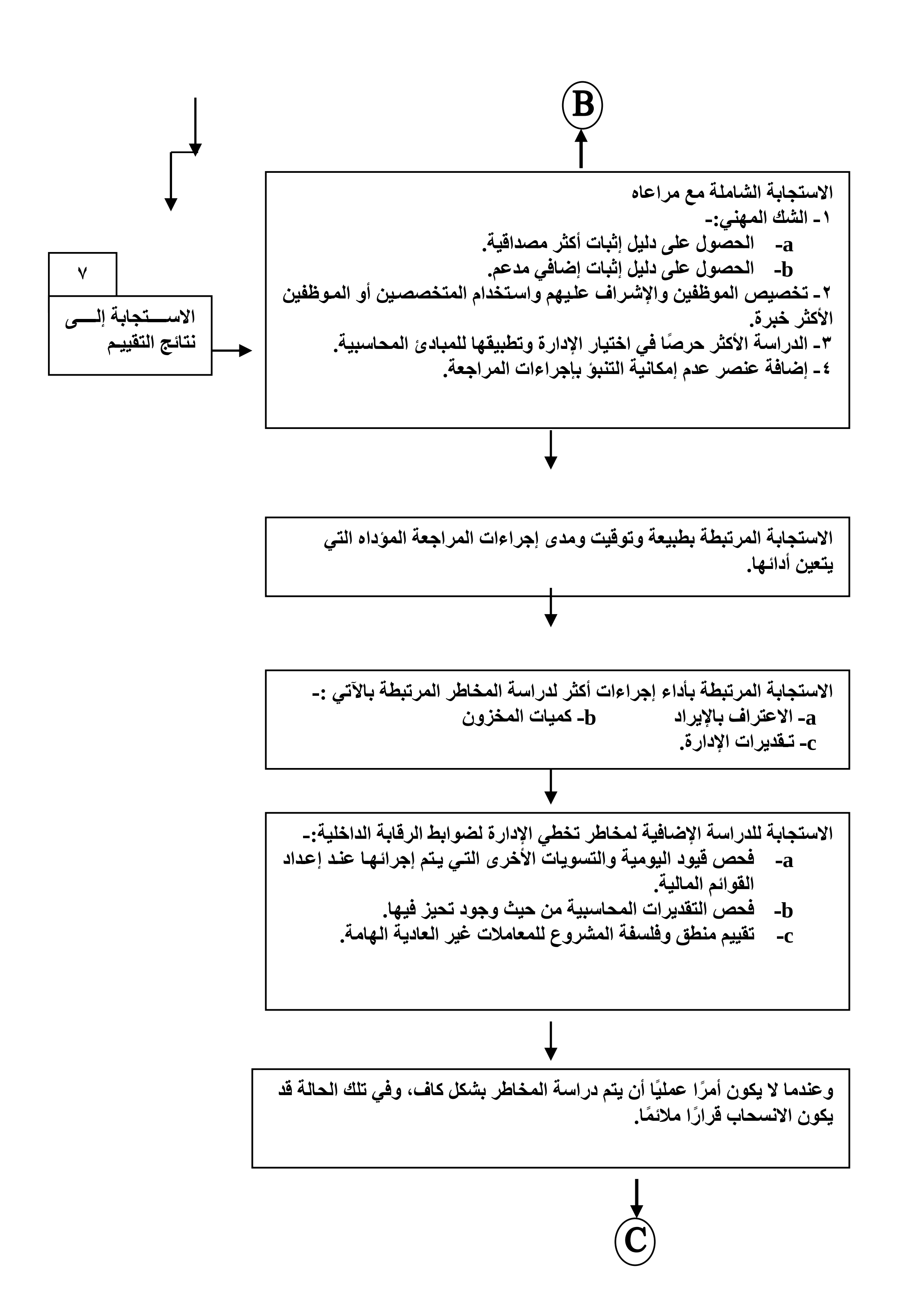
٦- جمع وتقييم أدلة إثبات مراجعة وتدعيم أدلة الإثبات وتحديد ما إذا كان هناك غش مادي أم لا.

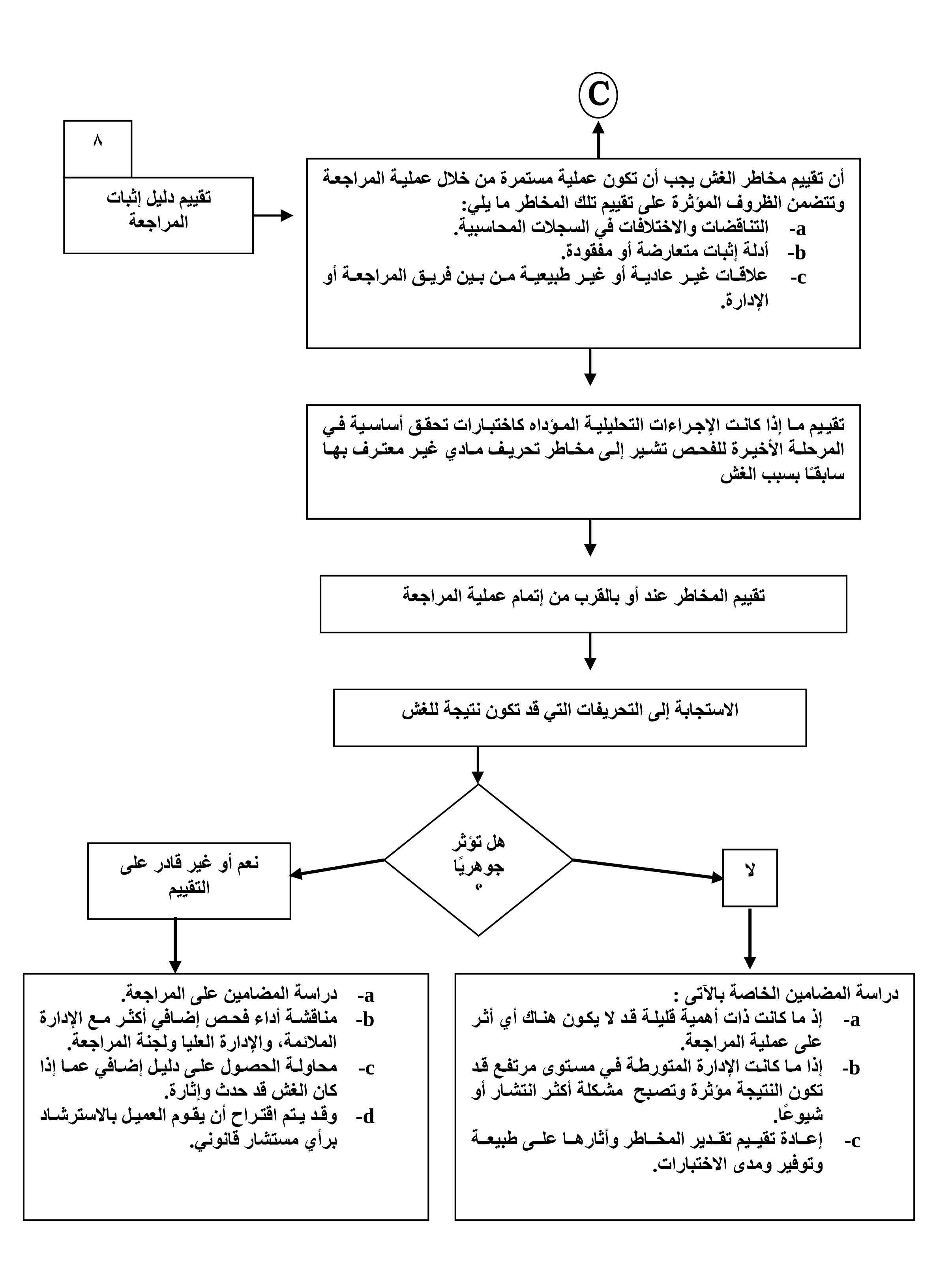
شكل بياني رقم (٧/٣)

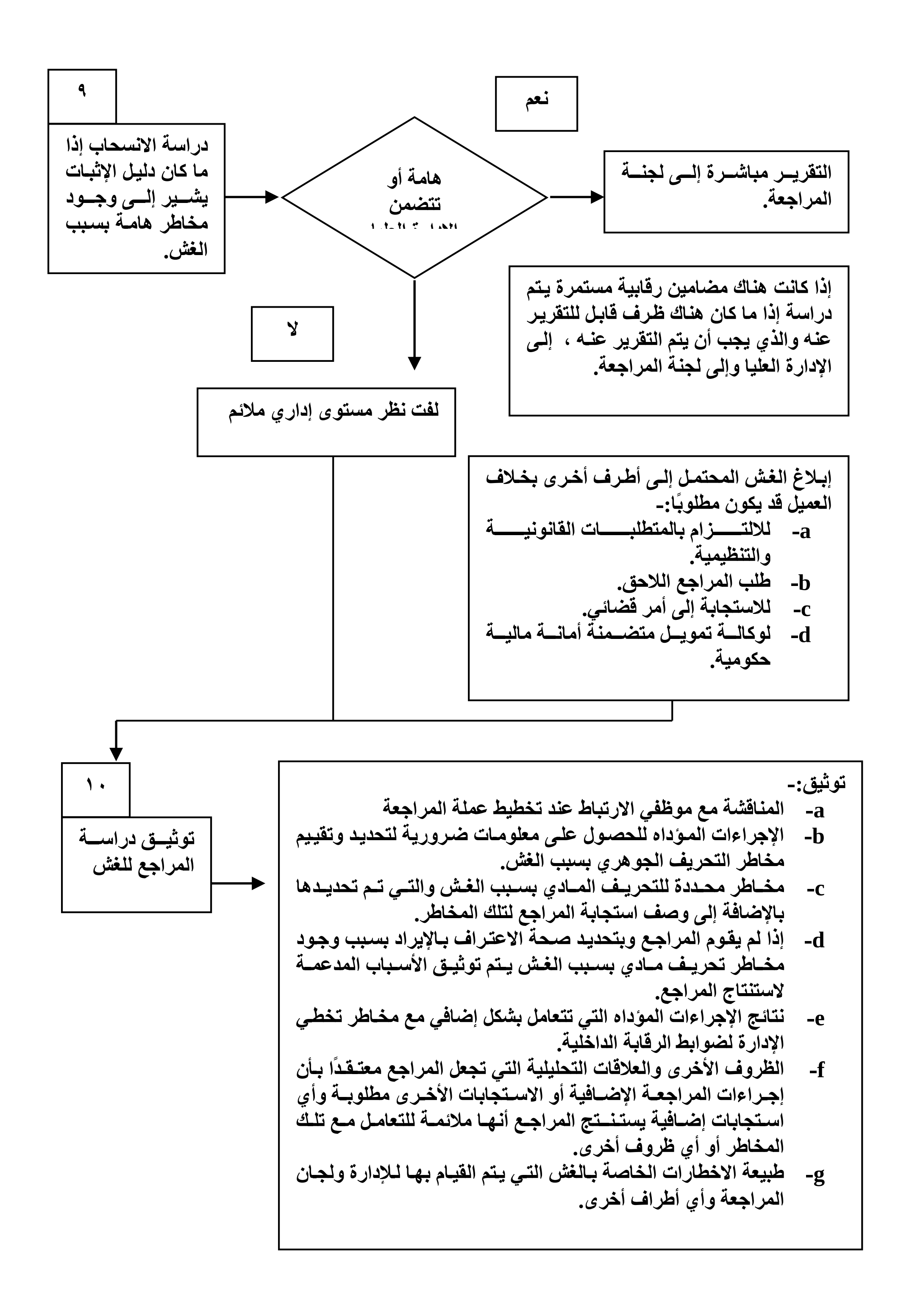
ملخص إيضاح معايير المراجعة الامريكي رقم ٩٩




A
٤
الحصول على معلومات مطلوبة لتحديد مخاطر التحريف المادي الذي يرجع إلى الغش
١- الاستفسار من الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الداخليين والأطراف الأخرى عن:-
a- معرفة أي غش، أو غش مشكوك فيه أو ادعاءات بوجود غش يؤثر على المشأة.
b- فهم الإدارة لمخاطر الغش متضمًا مخاطر غش خاصة تكون المنشأة قد حددتها أو أرصدة حساب أو مجموعة عمليات قد يوجد بها مخاطر غش على الأرجح.
c- البرامج وضوابط الرقابة الداخلية التي قامت الشركة بإقرارها للتخفيف من مخاطر الغش المحددة.
d- طبيعة ومدى متابعة المواقع التشغيلية أو قطاعات المشروع وأي مواقع أو قطاعات قد يرتبط بها وجود مخاطر غش محتملة.
e- ما إذا كانت وكيفية قيام الإدارة بإبلاغ العاملين بوجهات نظرها عن ممارسات المشروع وسلوكه الأخلاقي.
٢- دراسة العلاقات غير العادية وغير المتوقعة والمحددة عن طريق الإجراءات التحليلية لا سيما تلك المرتبطة بالاعتراف بالإيراد.
٣- دراسة عوامل مخاطر الغش.
٤- دراسة أي معلومات أخرى مفيدة.
٥
تحديد المخاطر التي قد تؤدي إلى تحريف مادي بسبب الغش
دراسة:-
a- أنواع المخاطر.
b- جوهرية وأهمية المخاطر.
c- احتمال المخاطر.
d- انتشار وشيوع المخاطر.
يجب على المراجع أن يفترض عادة بأن هناك مخاطر تحريف مادي بسبب الغش المتعلقة بالاعتراف بالإيراد.
يجب على المراجع دراسة مخاطر مدى تخطى الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية.
٦
تقييم المخاطر المحددة بعد الأخذ في الاعتبار تقييم برامج وضوابط الرقابة الداخلية للمنشأة.
دراسة ضوابط رقابة داخلية خاصة وبرامج أوسع مصممة لمنع ومنع اكتشاف الغش.
B


B
٧
الاستجابة إلى نتائج التقييم
الاستجابة الشاملة مع مراعاه
١- الشك المهني:-
a- الحصول على دليل إثبات أكثر مصداقية.
b- الحصول على دليل إثبات إضافي مدعم.
٢- تخصيص الموظفين والإشراف عليهم واستخدام المتخصصين أو الموظفين الأكثر خبرة.
٣- الدراسة الأكثر حرصًا في اختيار الإدارة وتطبيقها للمبادئ المحاسبية.
٤- إضافة عنصر عدم إمكانية التنبؤ بإجراءات المراجعة.
الاستجابة المرتبطة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المؤداه التي يتعين أدائها.
الاستجابة المرتبطة بأداء إجراءات أكثر لدراسة المخاطر المرتبطة بالآتي :-
a- الاعتراف بالإيراد
b- كميات المخزون
c- تقديرات الإدارة.
الاستجابة للدراسة الإضافية لمخاطر تخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية:-
a- فحص قيود اليومية والتسويات الأخرى التي يتم إجرائها عند إعداد القوائم المالية.
b- فحص التقديرات المحاسبية من حيث وجود تحيز فيها.
c- تقييم منطق وفلسفة المشروع للمعاملات غير العادية الهامة.
وعندما لا يكون أمرًا عمليًا أن يتم دراسة المخاطر بشكل كاف، وفي تلك الحالة قد يكون الانسحاب قرارًا ملائمًا.
C


C
٨
تقييم دليل إثبات المراجعة
أن تقييم مخاطر الغش يجب أن تكون عملية مستمرة من خلال عملية المراجعة وتتضمن الظروف المؤثرة على تقييم تلك المخاطر ما يلي:
a- التناقضات والاختلافات في السجلات المحاسبية.
b- أدلة إثبات متعارضة أو مفقودة.
c- علاقات غير عادية أو غير طبيعية من بين فريق المراجعة أو الإدارة.
تقييم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المؤداه كاختبارات تحقق أساسية في المرحلة الأخيرة للفحص تشير إلى مخاطر تحريف مادي غير معترف بها سابقًا بسبب الغش
تقييم المخاطر عند أو بالقرب من إتمام عملية المراجعة
الاستجابة إلى التحريفات التي قد تكون نتيجة للغش
هل تؤثر جوهريًا ؟
نعم أو غير قادر على التقييم
لا
a- دراسة المضامين على المراجعة.
b- مناقشة أداء فحص إضافي أكثر مع الإدارة الملائمة، والإدارة العليا ولجنة المراجعة.
c- محاولة الحصول على دليل إضافي عما إذا كان الغش قد حدث وإثارة.
d- وقد يتم اقتراح أن يقوم العميل بالاسترشاد برأي مستشار قانوني.
دراسة المضامين الخاصة بالآتى :
a- إذ ما كانت ذات أهمية قليلة قد لا يكون هناك أي أثر على عملية المراجعة.
b- إذا ما كانت الإدارة المتورطة في مستوى مرتفع قد تكون النتيجة مؤثرة وتصبح مشكلة أكثر انتشار أو شيوعًا.
c- إعادة تقييم تقدير المخاطر وأثارها على طبيعة وتوفير ومدى الاختبارات.



٩
دراسة الانسحاب إذا ما كان دليل الإثبات يشير إلى وجود مخاطر هامة بسبب الغش.
هامة أو
تتضمن
نعم
التقرير مباشرة إلى لجنة المراجعة.
إذا كانت هناك مضامين رقابية مستمرة يتم دراسة إذا ما كان هناك ظرف قابل للتقرير عنه والذي يجب أن يتم التقرير عنه ، إلى الإدارة العليا وإلى لجنة المراجعة.
لا
لفت نظر مستوى إداري ملائم
إبلاغ الغش المحتمل إلى أطرف أخرى بخلاف العميل قد يكون مطلوبًا:-
a- للالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية.
b- طلب المراجع اللاحق.
c- للاستجابة إلى أمر قضائي.
d- لوكالة تمويل متضمنة أمانة مالية حكومية.
١٠
توثيق دراسة المراجع للغش
توثيق:-
a- المناقشة مع موظفي الارتباط عند تخطيط عملة المراجعة
b- الإجراءات المؤداه للحصول على معلومات ضرورية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.
c- مخاطر محددة للتحريف المادي بسبب الغش والتي تم تحديدها بالإضافة إلى وصف استجابة المراجع لتلك المخاطر.
d- إذا لم يقوم المراجع وبتحديد صحة الاعتراف بالإيراد بسبب وجود مخاطر تحريف مادي بسبب الغش يتم توثيق الأسباب المدعمة لاستنتاج المراجع.
e- نتائج الإجراءات المؤداه التي تتعامل بشكل إضافي مع مخاطر تخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية.
f- الظروف الأخرى والعلاقات التحليلية التي تجعل المراجع معتقدًا بأن إجراءات المراجعة الإضافية أو الاستجابات الأخرى مطلوبة وأي استجابات إضافية يستنتج المراجع أنها ملائمة للتعامل مع تلك المخاطر أو أي ظروف أخرى.
g- طبيعة الاخطارات الخاصة بالغش التي يتم القيام بها للإدارة ولجان المراجعة وأي أطراف أخرى.

٧- إخطار الإدارة بوجود الغش بالإضافة إلى لجنة المراجعة والأطراف الأخرى المطلوب إعلامها.

٨- توثيق عملية المراجعة والنتائج المرتبطة بالغش.

١- مناقشة احتمالات الغش قبل الانتهاء من خطة المراجعة

Discussion of Fraud Possibilities Prior to Finalizing Audit Plan

يجب أن يقوم فريق عمل المراجعة بعقد جلسة عصف ذهني **Brainstorm** عن الكيفية والمواقع الذي يمكن أن تتعرض له القوائم المالية للغش.

ويجب أن يتضمن ذلك مناقشة لكيف يمكن للإدارة أن ترتكب وتخفي التقرير المضلل والاحتيالي للقوائم المالية ، أو كيف يمكن للفرد أن يقوم بإجراء اختلاس وتغطيته بمهارة.

وبتطلب عقد جلسات العصف الذهني قدر كبير من المعرفة بخصوص الشركة وهيكل رقابتها الداخلية بالإضافة إلى أثر خطط المكافآت والحوفز وغيرها من عوامل التحفيز الأخرى، كما يجب أن يقوم أعضاء فريق العمل أيضًا بمراعاه ودراسة الثقافة الشاملة للشركة واحتمالات قيام الإدارة بتخطي ضوابط الرقابة الداخلية للشركة ، كما ينبغي على فريق العمل أن يستنتج ويتوصل لنتائج عن مدى ارتكاب ووقوع حالات الغش في ضوء الخبرة السابقة بالشركة وكذلك الخبره مع الشركات الأخرى

٢- الحصول على معلومات بخصوص مخاطر الغش

Obtaining Information about Fraud Risks

يقوم المراجعون تاريخيًا باستخدام قائمة اختبارية لعوامل مخاطر الغش تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات الخاصة بمخاطر الغش اعتمادًا على الاعتقاد بأن المراجع يقوم بالعمل على تحديد وتقييم مخاطر الغش المطلوب أن يتم تجنبها، وقد توسع المعيار رقم ٩٩ جوهريًا في المتطلب والإرشاد الخاص

بجمع المعلومات الخاصة بمخاطر الغش، ويستند تركيز المعيار في الحصول على مجموعة واسعة من المعلومات كمصدر للمدخلات الخاصة بمخاطر الغش التي تمتد فيما وراء دراسة عوامل مخاطر الغش، أن دراسة كافة العلومات المرتبطة بالمخاطر وليس فقط تحديد مخاطر الغش يجب أن تحسن من مقدرة المراجع على تحديد وتقييم تلك المخاطر بالاضافة إلى مساعدته في تصميم إجراءات مراجعة ملائمة.

أن مسئولية المراجع عن تخطيط عملية المراجعة لم تتغير، إلا أن المراجع يجب أن يحدد إجراءات خاصة يمكن أن تترك علامات تحذيرية على احتمال وقوع حالات الغش ، بعض من تلك الإجراءات التي يمكن القيام بها عن طريق المراجع تتضمن ما يلي:

١- إجراء استفسارات **Inquiries** من الإدارة وأي أطراف أخرى على سبيل المثال لجان المراجعة من أجل الحصول على وجهات نظرهم عن مخاطر الغش وضوابط الرقابة الداخلية المحددة للتعامل مع مثل تلك المخاطر.

٢- أداء فحص تحليلي **Analytical Review** ودراسة أي علاقات غير عادية أو غير متوقعة.

٣- فحص عوامل المخاطر المحددة بأعلاه (التحفيز، الفرصة، والتبرير المنطقي).

٤- فحص استجابات الإدارة تجاه التوصيات المقترحة للتحسينات في الرقابة وتقارير المراجعة الداخلية.

٣- تحديد مخاطر الغش Identifying Risks of Fraud

يجب أن يقوم المراجع بفحص كل من حالات ومواقف مخاطر الغش الثلاثة (التحفيز، الفرصة، التبرير المنطقي) لتحديد احتمال وقوع وجود الغش، أن كافة تلك الحالات الثلاثة لا تتطلب أن تكون موجودة معًا، ويجب على المراجع أن

يكون على دراية وعلم بأن مجموعة معينة من المعاملات المالية قابلة للتعرض للغش بدرجة مرتفعة على سبيل المثال التقديرات المحاسبية أو تلك المعاملات التي تتضمن مبادئ محاسبية معقدة ، أو تلك التي تعد ذات تعقيد فني في تركيبها أو هيكلها، ويجب على المراجع مراعاه ما يلي:

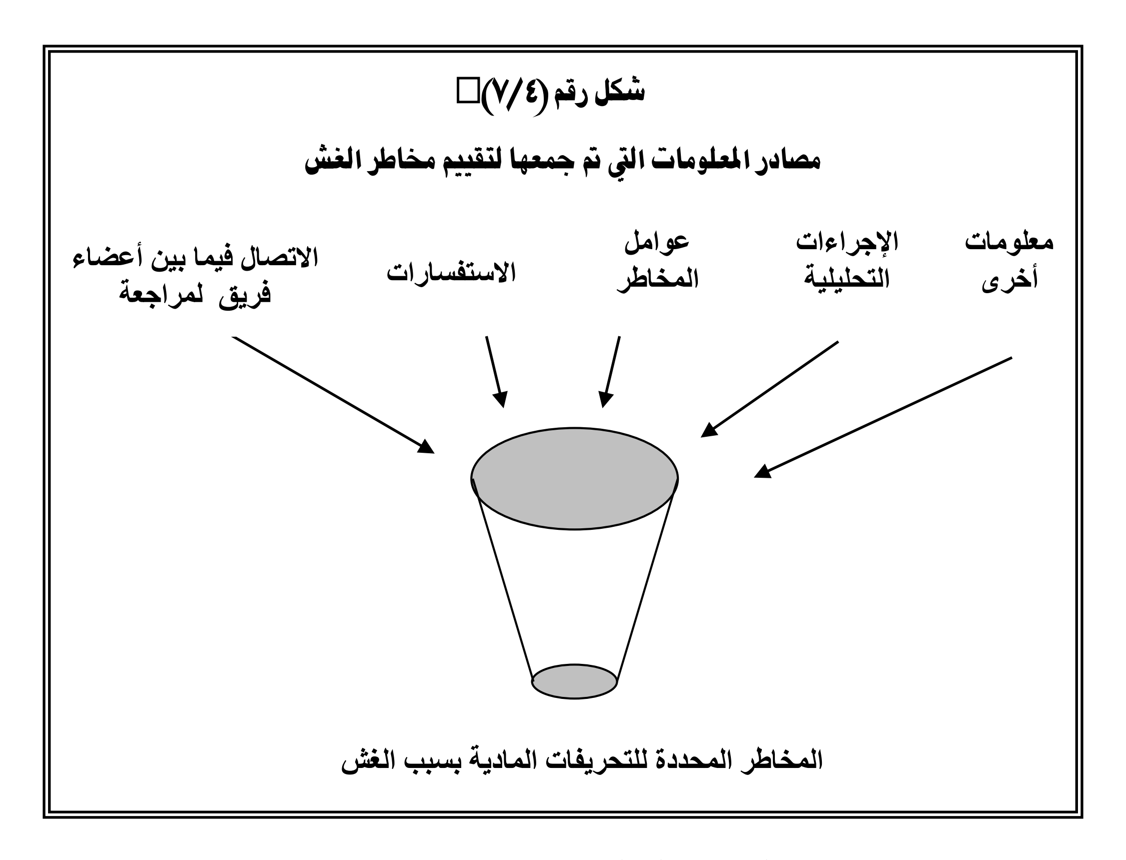
- نوع المخاطر
- الأهمية المحتملة للمخاطر.
- مدى احتمال وقوع الغش بسبب المخاطر.
- مدى انتشار المخاطر أو شيوعها.

ويتعين على المراجع دائمًا افتراض وجود مخاطر لعدم الاعتراف الصحيح بالإيراد، بالإضافة إلى وجود مخاطر بأن الإدارة يمكنها أن تتخطى ضوابط الرقابة الداخلية للشركة.

٤- تقييم المخاطر Assessing the Risks

يجب أن يقوم فريق عمل المراجعة بتقييم كل من تلك المخاطر بالارتباط بجلسات العصف الذهني السابقة التي تحدث عند بداية أداء مهمة المراجعة، ذلك التقييم المبدئي يجب أن يتم إتمامه عن طريق الإلمام بضوابط الرقابة الداخلية والإجراءات التحليلية بالإضافة إلى احتمالات الغش لتطوير خطة معينة للتأكد من أن عملية المراجعة توفر دليل إثبات من شأنه التقييم الدقيق لوجود أو عدم وجود الغش.

يلخص الشكل البياني رقم (٧/٤) كيف يستخدم المراجع كافة المعلومات التي حصل عليها لتقييم مخاطر الغش .



٥- تطوير خطة المراجعة المعدلة Developing the Revised Audit plan

أن التقييم السابق يجب أن يقود فريق المراجعة إلى الإشارة إلى أين يمكن أن القيام بتحديد احتمالات وقوع الغش وكيف يمكن أن يحدث الغش، وفي ظل وجود معرفة لفريق عمل المراجعة بالصناعة وتحفيزات الإدارة وهيكل الرقابة الداخلية للمنشأة يتعين على فريق عمل المراجعة أن يطور الافتراضات الخاصة بكيف يمكن أن يتم القيام بالغش وتغطيته، أن تلك الافتراضات يجب أن يتم تحديدها في صورة أولويات تأسيسًا على ما يلي:

١- نتائج الفحص التحليلي الذى تشير إلى وجود علاقات غير عادية.

٢- الظروف الاقتصادية الحالية وأثرها على المنشأة.

٣-جودة ضوابط الرقابة الداخلية للشركة.

يجب على فريق عمل المراجعة أن يصمم اختبارات مراجعة معينة تأسيسًا على ترتيب الأنماط الأكثر احتمالاً للغش . كما يجب على فريق عمل المراجعة أن يحصل على تدعيم إضافي لتفسيرات وإيضاحات الإدارة.

٦- العوامل الأخرى التي يتعين مراعاتها Other Factors to Consider

عندما توجد مخاطر مرتفعة للغش المادي فإن إدارة المراجعة وفريق عمل المراجعة يجب عليهم دراسة مسارات العمل التالية:

١- تخصيص أعضاء فريق عمل المراجعة ذوي الخبرة أو المتخصصين على فريق الأرتباط .

٢- الانتباه التام للمجالات المحاسبية التي قد تكون ذات طبيعة ذاتية بدرجة مرتفعة او تلك التي تتسم بالتعقيد.

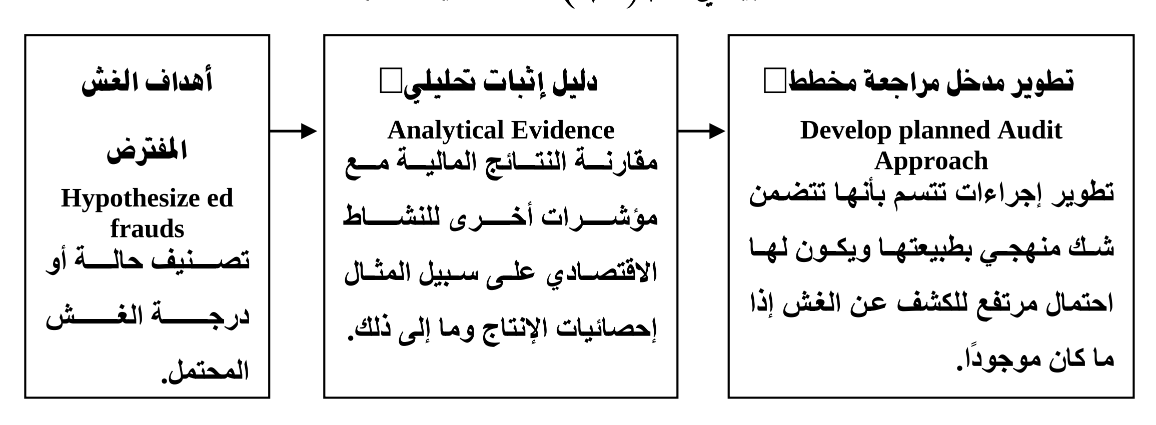
٣- تخفيض إمكانية التنبؤ بإجراءات المراجعة، وعمل زيارات مفاجئة وملاحظة الأصول وأداء إجراءات أكثر عند نهاية السنة، أن كافة تلك الإجراءات من شأنها تخفيض إمكانية التنبؤ بها.

الاستجابة إلى المخاطر: تغيرات المراجعة

Responding to the Risks: Audit changes

يجب أن يقوم فريق المراجعة أولا بدراسة كيف يمكن أن يحدث النشاط الاحتيالي أو المضلل المفترض وذو الدرجة المرتفعة. وبعد ذلك يتعين على فريق المراجعة دراسة نوع دليل الإثبات على سبيل المثال الفحص التحليلي ويمكن أن يوفر بعد نظر عن وجود غش محتمل، وأخيرًا اعتمادًا على التقييم المحتمل للغش يتعين على المراجع أن يطور وينفذ إجراءات مراجعة أكثر فاعلية مثل تلك التى يوضحها الشكل رقم (٧/٥).

شكل بياني رقم (٧/٥) أطار عملية مراجعة الغش.



إن طبيعة **Nature** إجراءات المراجعة قد تتعرض للتغيير بهدف الحصول على دليل إثبات إضافي مدعم أو من أجل الحصول على دليل اثبات أكثر مباشر ، على سبيل المثال قد يتوسع المراجع في إجراءات المصادفة لتتضمن إجراءات المراسلات المباشرة مع العملاء أو التصديق على الخواص الرئيسية لعقود المبيعات، أو قد يختار المراجع أن يلاحظ جرد المخزون عند كافة المواقع بدلاً من مجرد مواقع مختارة.

أن توقيت **Timing** جمع دليل الإثبات قد يتغير أيضًا، فعلى سبيل المثال فإن الكثير من اختبارات التحقق الأساسية على سبيل المثال ملاحظة المخزون أو الاختبارات المباشرة لحسابات المدينين قد تحدث في نهاية السنة. وقد يتم اختبارات لتأكيد أستغلال الفترة المالية لكل من المبيعات والمخزون وإجراءه في نهاية السنة.

أن مدى **Extent** الإجراءات يجب أن ترتبط بشكل مباشر بتقييم فريق عمل المراجعة لاحتمال وجود المخاطر. وقد يتم تشجيع فريق عمل المراجعة لأداء

مزيد من التحليل عن طريق استخدام برامج مراجعة الكترونية مصممة لفحص نسبة مئوية أكبر من المجتمع .

وكأمثلة على إجراءات المراجعة التي تم التوسع فيها ما يلي:-

- أداء إجراءات عند المواقع على أساس مفاجئ أو غير معلن.
- متطلب أن يتم جرد المخزون وملاحظته في نهاية السنة.
- عمل استفسارات شفوية عن العملاء والموردين الرئيسيين.
- أداء إجراءات تحليلية باستخدام بيانات غير مجمعة والتي توضح التقلبات غير العادية بشكل أكثر.
- فحص تفاصيل عقود المبيعات الرئيسية.
- فحص الحيوية المالية للعملاء.
- الفحص التفصيلي لكافة المعاملات المتبادلة أو ذات العلاقة الأخرى أو أي معاملات متماثلة مع بعضهما البعض لتحديد الحيوية الاقتصادية والتماثل مع المعاملات المشابهة في سوق العمل.
- إجراء فحص تفصيلي لقيود اليومية.

أن المعيار رقم ٩٩ يصف ثلاثة طرق لاستجابة المراجعين لمخاطر الغش على النحو التالي:

١- تصميم وأداء إجراءات مراجعة للتعامل مع المخاطر المحددة.

٢- تغيير السلوك الشامل لعملية المراجعة بالاستجابة إلى مخاطر الغش المحددة.

٣- أداء إجراءات من شأنها التعامل مع مخاطر تخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية.

تقر الاستجابات الثلاثة الأخيرة بأن مخاطر تخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية تكون موجودة حقيقة في كافة عمليات المراجعة، ويمكن أن تضخم نفسها من خلال عدد من الطرق غير القابلة للتنبؤ بها، وحيث أن الإدارة تكون

في وضع فريد لارتكاب الغش عن طريق تخطيها للضوابط الرقابية المقررة والتي يمكن أن تظهر بأنها تعمل بشكل فعال، فإن المراجعون يجب أن يقومون الآن بأداء إجراءات في كل عملية مراجعة من شأنها التعامل الإضافي لمخاطر تخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية، وتلك الإجراءات الثلاثة التي يتعين على المراجعين أدائها هي:

١- فحص قيود اليومية والتسويات الأخرى المرتبطة بإثبات التحريفات المحتملة التي ترجع للغش.

يتطلب المعيار رقم ٩٩ أختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى المرتبطة بالقوائم المالية على اعتبار أن الغش يرتبط غالبًا بتسجيل قيود يومية غير ملائمة أو غير مرخص بها خلال السنة أو التي تتم عند نهاية الفترة، بالإضافة إلى التسويات الخاصة بالقيم المقرر عنها في القوائم المالية والتي لم يتم عكسها في قيود اليومية الرسمية، وهنا يكون مطلوباً من المراجع القيام بالآتي:

- الحصول على فهم بعملية التقرير المالي للمنشأة وضوابط الرقابة الداخلية على قيود اليومية والتسويات الأخرى.
- تحديد واختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى محل الاختبار.
- تحديد توقيت الاختبار.
- الاستفسار من الأفراد المرتبطين بعملية التقرير المالي عن النشاط غير الملائم أو غير العادي المرتبط بتشغيل قيود اليومية والتسويات الأخرى.

٢- فحص التقديرات المحاسبية من حيث تحيزها

Reviewing Accounting Estimate for Biases

غالبًا ما يتم التقرير المالي الاحتيالي عن طريق التحريف العمدي للتقديرات المحاسبية، وقد تطلب المعيار رقم ٩٩ أن يقوم المراجع بدراسة احتمال تحيز الإدارة

عند فحص تقديراتها في السنة المالية، كما يتطلب النظر بعين الاعتبار إلى تقديرات السنة السابقة الهامة للبحث عن أي تغيرات في عمليات الشركة أو أحكام الإدارة وافتراضاتها التي قد تشير إلى وجود تحيز محتمل .

٣- تقييم منطق المشروع للمعاملات الهامة غير العادية

Evaluate the Baseness Rational for Significant Unusual Transactions

وضع المعيار رقم ٩٩ تركيز أكبر على فهم المنطق القائم للمشروع على المعاملات الهامة غير العادية التي قد تكون خارج المسار الطبيعي لأعمال الشركة، وفي ظل تفهم المراجع للمنشأة وبيئتها يجب على المراجع أن يكتسب فهم بمنطق المشروع وما إذا كان ذلك المنطق يقترح بأن تلك المعاملات التي قد تم إدخالها كانت بهدف الارتباط بتقرير مالي مضلل أو احتيالي .

٤- تقييم أدلة إثبات المراجعة Evaluating Audit Evidence

أن الشك المهني للمراجع يجب أن يتم تعزيزه عندما:

١- يكون هناك اختلاف أو تناقض في السجلات المحاسبية، ويتضمن ذلك المعاملات التي لم تسجل بطريقة منتظمة زمنياً ، أو التسويات التي يتم إجرائها في أخر لحظة، أو المواقف التي يرتبط فيها المراجع بوجود غش مزعوم.

٢- يجد المراجع موضوع دليل إثبات متعارض أو مفقود ، وكامثلة على ذلك المستندات المفقودة، أو المستندات التي حدث فيها تغيير، والمطابقات الهامة غير الموضحة ، والمخزون المفقود، ودليل الإثبات الإلكتروني غير المتاح أو المفقود أو عدم المقدرة على إنتاج دليل إثبات مرتبط بتصميم وتشغيل نظام المعلومات الإلكتروني.

٣- العلاقات غير العادية أو تلك التي تسفر عن مشاكل بين المراجع والأداء مثل تلك العلاقة مع الإدارة تبدوا أنها متأزمة ، وكأمثلة على تلك المشاكل رفض الأطلاع على السجلات ، أو وجود ضغوط زمنية غير واجبة، أو

التأخيرات غير العادية في توفير المعلومات المطلوب الاستفسار عنها، أو عدم الرغبة في توفير بيانات الكترونية أو الوصول إلى النظم الإلكترونية أو عدم الرغبة في تعديل الإفصاحات بالإستجابة إلى طلب المراجع لجعل مثل تلك الإفصاحات أكثر شفافية وأكثر معلوماتية.

٤- النتائج المستمره من الإجراءات التحليلية التى تشير إلى مخاطر غش غير معترف بها .

يجب أن يكون المراجع حذرًا دائما وحريصًا للقيم غير العادية للإيرادات المسجلة بالقرب من نهاية الفترة أو عند نهاية الاطر الزمنية للتقرير الربع سنوي. وبالمثل يجب أن يقوم المراجع بفحص كافة المستحقات **Accruals** أو التغيرات في التقديرات **Estimates** والتي تحدث في أحد الاطر الزمنية المتماثلة، ويجب أن يقوم فريق عمل المراجعة دائمًا بدراسة العلاقة بين النتائج المالية التي تم التقرير عنها مع العوامل الاقتصادية القائمة، على سبيل المثال فإن المراجع يجب أن يستفسر ما إذا كان:-

- صافي الدخل المقرر عنه يعكس التدفقات النقدية الداخلة خلال الفترة الزمنية.
- هناك اتساق بين الحسابات التشغيلية ولاسيما تلك المرتبطة بالمخزون وحسابات الدائنين والمبيعات وتكلفة البضاعة المباعة.
- يوجد اختلاف في اتجاه ربحية المنشأة جوهريًا عن اتجاهات الصناعة.
- هناك علاقة حيوية بين المبيعات وبيانات الإنتاج.

٥- الاستجابات إلى الاستفسارات التي تم القيام بها خلال عملية المراجعة التي أعتبرت غامضه أوغير واضحة أو أنها أنتجت دليل غير متسق مع دليل أثبات أخر.

حيث في تلك الأمور تحتاج المراجع إلى ممارسة الحكم المهني حيث يحتاجون إلى تفهم المشروع، كما أنهم يحتاجون إلى أن يكون لديهم أساس معرفي قوي للاستفسار عن كافة الأسئلة المشار إليها بعاليه ولتحليل الاستجابات

التي يتسلمونها، وعندما توجد اختلافات وتناقضات فإن فرق عمل المراجعة يجب أن يحصل على معلومات وأدلة إثبات أكثر والتي تدعم وجهة نظر الإدارة أو قد تشير إلى أن هناك مشكلة حقيقية تتطلب إجراء تسوية بالقوائم المالية.

٧- الأخطار والأعلام بوجود الغش

Communicating the Existing of Fraud

يجب أن يتم توصيل كافة أحداث الغش إلى مستوى معين عنده يمكن أن يتم اتخاذ تصرف فعال للتأكد من أن الغش سوف يتم التعامل معه ومواجهته ، والعمل على تخفيض احتمال حدوث غش مماثل في المستقبل ، وعندما يرتبط الغش بالإدارة العليا أو عندما يتضمن تحريفات تكون مادية على القوائم المالية فإن وجود وطبيعة الغش يجب أن يتم التقرير عنها إلى لجنة المراجعة، وفي بعض الحالات قد يكون مطلوب من المراجع أن يقرر عن الغش إلى أطرف خارجية للوفاء بالمتطلبات التنظيمية.

٨- توثيق عملية المراجعة Audit Documentation

يجب أن يقوم فريق عمل المراجعة بتوثيق المدى الكامل للعملية الموصوفة بعالية، ويجب أن يتضمن ذلك التوثيق طبيعة المناقشة بين أعضاء فريق العمل، وتقييم ذلك التوثيق لمخاطر الغش بالإضافة إلى الغش المفترض الذي قد يحدث، أن بقية التوثيق يجب أن يتضمن مناقشة العوامل التي تؤدي إلى تقييم المخاطر والإجراءات المقررة والحاجة لتدعيم دليل الإثبات ، والأثر على عملية المراجعة وأخيرًا تقييم دليل إثبات المراجعة والتوصيل إلى الأطرف المطلوبة.

أن الجمهور العام يطلب من فريق المراجعة أن يؤدي عمله بشكل جيد عند تحديد وإيجاد الغش المحتمل، ويضع المعيار إرشاد عمل لمساندة فريق المراجعة في تحقيق ذلك الهدف .

٧/٧ ملحق – عوامل مخاطر الغش وإجراءات المراجعة المرتبطة بمواجهتها

ملحق رقم (١)

أمثلة على عوامل مخاطر الغش Examples of Fraud Risk Factors

تمثل عوامل مخاطر الغش المحددة في ذلك الملحق أمثله على تلك العوامل التي قد يتم مواجهتها عن طريق المراجعين في ظل وجود مدي واسع من المواقف ، حيث يتم عرض أمثله بشكل منفصل ترتبط بنوعين من الغش الملائم لدراسة المراجع . والذي يتضمن التقرير المالي المضلل بالاضافة إلى أختلاس الاصول . بالنسبة لكل من هذين النوعين من المخاطر فأن عوامل المخاطر يتم تطبيقها بشكل أضافي تأسيساً على المواقف الثلاثة التي تكون موجودة بصفة عامة عندما تحدث تحريفات مادية بسبب الغش هي (a) الحوافز/ الضغوط **Incentives / Pressures** ، (b) الفرص **Opportunities** (c) الاتجاهات والتبرير المنطقي **Attitudes / Rationalization** . وعلى الرغم من أن عوامل المخاطر تغطي مدي واسع من المواقف فأنها تعتبر مجرد أمثله . وتبعاً لذلك فأن المراجع قد يحدد عوامل مخاطر أضافية أومختلفة . فليست كافة تلك الامثله ملائمة في كافة الظروف ، والبعض منها قد يكون أكثر أو أقل جوهرية في منشآت ذات حجم مختلف أو مع خصائص أو ظروف ملكية مختلفه - أيضاً فأن ترتيب أمثله عوامل المخاطر المقدمه لا يستهدف منه أن تعكس أهميتها النسبية أو مدي تكرار حدوثها .

عوامل المخاطر المرتبطة بالتحريفات الناشئه عن التقرير المالي الاحتيالي

Risk Factors Relating to Misstatements Arising From Fraudulent Financial Reporting

فيما يلي أمثله عن عوامل المخاطر المرتبطة بالتحريفات الناشئه عن التقرير المالي الاحتيالي :-

الحوافز / الضغوط Incentives / Pressures[1]

١- يتهدد الاستقرار المالي أو الربحية عن طريق الظروف الاقتصادية وظروف الصناعة والظروف التشغيلية للمنشأه على سبيل المثال الآتي :-

- وجود درجة مرتفعة من المنافسه أو هبوط في السوق مصحوباً بخفض هامش الربح .
- القابلية المرتفعة للتغيرات السريعة على سبيل المثال التغيرات في التكنولوجيا وتقادم المنتج أو معدلات الفائدة.
- الانخفاضات الجوهرية في طلب العميل وزيادة أخفاقات المشروعات سواء في الصناعة أو في الاقتصاد الشامل .
- الخسائر التشغيلية التي تسبب وجود تهديد بالافلاس .
- تكرار وجود تدفقات نقدية سالبه من الاعمال أو عدم المقدره على توليد تدفقات نقدية من الاعمال عند التقرير عن وجود أرباح ونمو في الارباح .
- نمو سريع أو ربحية غير عادية لاسيما بالمقارنه بنظيرها في الشركات الاخري التي تعمل بنفس الصناعة .
- متطلبات محاسبيه أو قانونية أوتنظيميه جديدة .

---

[1] قد تكون خطط حوافز الإدارة مشروطه بتحقيق أهداف مرتبطه فقط بحسابات أو أنشطه مختاره للمنشأه على الرغم من أن الحسابات أو الانشطه المرتبطه قد لاتكون ماديه للمنشأه في مجموعها كوحده واحده.

٢- وجود ضغوط متزايده على الإدارة للوفاء بمتطلبات أو توقعات افراد الطرف الثالث بسبب الآتي :-

- توقعات بمستوي الربحية أو الاتجاه لمحللي الاستثمار أو المستثمرين من المؤسسات ، والدائنين الهامين أو الاطراف الخارجية الاخري (لاسيما تلك التوقعات التي تتسم بأنها مغالي فيها أو غير واقعية) ، متضمناً التوقعات التي يتم خلقها عن طريق الإدارة على سبيل المثال نشرات الصحافة المتفاءله بشكل صريح أو رسائل التقرير السنوي .

- الحاجة إلى الحصول على تمويل أضافي عن طريق القروض أو عن طريق حقوق الملكية بهدف البقاء في المنافسة بما فيها تمويل البحوث والتطوير أو النفقات الرأسمالية .

- القدره الحدية للوفاء بمتطلبات التسجيل في سوق الأوراق المالية أو سداد القروض أو متطلبات عقود القروض الأخري .

- الاثار المدركه أو العكسيه للتقرير عن نتائج ماليه فقيره عن المعاملات الهامه المحلقه على سبيل المثال دمج المشروعات أو مكافآت العقود .

٣- تشير المعلومات المتاحة إلى أن الموقف المالي الشخصي للادارة أو هؤلاء المسئولين عن الحوكمة يتم تهديده عن طريق الاداء المالي للمنشأه الناشئ عن المصالح الماليه الهامة في المنشأه .

٤- الاجزاء الهامه للتعويضات (على سبيل المثال الحوافز ، خيارات الاسهم وترتيبات الارباح) التي تظل مشروطه بتحقيق أهداف متعسفه ترتبط بأسعار الاسهم أو نتائج التشغيل أو المركز المالي أو التدفقات النقديه .

الفرص Opportunities

١- توفر طبيعة الصناعة أو أعمال المنشأه الفرص الخاصة بالارتباط بالتقرير المالي الاحتيالي الذي يمكن أن ينشأ من الاتي :-

- معاملات هامه للاطراف المرتبطه غير موجودة في المسار العادي للاعمال أو مع منشآت مرتبطه لم تراجع أو روجعت عن طريق منشأه محاسبيه لأخري .

- وجود مالي قوي أو القدرة على سيادة قطاع صناعي معين يتيح للمنشأه أملاء شروط على الموردين أو على العملاء والذي قد يؤدي إلى معاملات غير ملائمه .

- أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات مبنيه على تقديرات هامه تتضمن أحكام ذاتيه أو عدم تأكد يكون من الصعوبه أن يتم تدعيمه .

- معاملات هامه أوغيرعادية أو معقده لاسيما تلك القريبه من نهاية الفتره أو التي تفرض تغليب مشاكل الجوهر عن الشكل .

- أعمال هامه تقع أو يتم إجرائها عبر الحدود الدولية في الاقاليم التي فيها توجد بيئات أعمال أو ثقافات مختلفه .

٢- توجد متابعة غير فعالة للادارة كنتيجة للآتي :-

- سيادة للادارة عن طريق شخص وحيد أو مجموعة صغيرة (في المشروع الذي يتم إدارة عن طريق شخص غير مالك) بدون وجود ضوابط رقابية تعويضيه .

- أشراف غير فعال عن طريق هؤلاء المسئولين عن الحوكمة على عملية التقرير المالي والرقابة الداخليه .

٣- وجود هياكل تنظيميه معقده أو غير تابعه يتم أثباتها عن طريق مايلي:-

- صعوبه في تحديد المنظمه أو الافراد الذين لديهم سيطره على مصالح في المنشأه .

- هياكل تنظيميه معقده بشكل صريح تتضمن كيانات قانونية غير عاديه أو خطوط سلطة إدارية .

- معدل دوران مرتفع للادارة العليا والمستشار القانوني أو هؤلاء المسئولين عن الحوكمة .

٤- وجود عيوب في مكونات الرقابة الداخليه كنتيجه للآتي :-

- متابعة غير كافيه لضوابط الرقابة الداخلية متضمنه ضوابط رقابيه إلكترونيه وضوابط رقابيه على التقرير المالي المرحلي (حيث يكون التقرير الخارجي مطلوباً) .

- معدلات دوران مرتفعه أو استخدام عاملين غير فعالين في مجالات المحاسبه والمراجعة الداخليه وتكنولوجيا المعلومات .

- نظم غير فعاله للمحاسبه والمعلومات متضمناً مواقف مرتبطه بمواطن ضعف هامه في الرقابه الداخليه .

الاتجاهات / التبريرات Attitudes / Rationalizations

- وجود غير فعال للاتصال والتطبيق والدعم والالتزام بقيم المنشأه أو المعايير الاخلاقية عن طريق الإدارة أو توصيل قيم أو معايير أخلاقية غير ملائمه.

- أشتراك مبالغ فيه لأعضاء غير مالبين في الإدارة أو في أختيار مسبق للسياسات المحاسبيه أو تحديد التقديرات الهامه .

- تاريخ معروف لا نتهاكات قوانين الاوراق الماليه وغيرها من القوانين واللوائح أو المطالبات ضد المنشأه وإدارتها العليا أو هؤلاء المسئولين عن الحوكمه بزعم الغش أو أنتهاكات القوانين واللوائح .

- أهتمام مغالي فيه عن طريق الإدارة في الحفاظ على أو زيادة أسعار أسهم المنشأه أو أتجاه أرباحها .

- فشل الإدارة في تصحيح مواطن الضعف الهامه المعروفه في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب .

- وجود مصلحة للادارة في أستخدام وسائل غير ملائمة لتدنيه الارباح المقررعنها لاسباب تحفيز ضريبي .

- أخلاقيات هابطه بين أعضاء الإدارة العليا .

- عدم قيام المدير المالك بعمل اي تمييز بين المعاملات الشخصية وأعمال المشروع .

- نزاع بين حملة الأسهم في الشركات المغلقه .

- محاولات متكرره عن طريق الإدارة لتبرير الممارسات المحاسبية الملائمه على أساس الأهمية النسبية .

- أضعاف العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق في ظل وجود الانماط التاليه :-

- وجود نزاعات متكرره مع المراجع الحالي أو السابق في أمور تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة أو التقرير .

- طلبات غير معقوله من المراجع على سبيل المثال قيود زمنيه غير معقوله بخصوص أتمام عملية المراجعة أو أصدار تقرير المراجع .

- قيود رسمية أو غير رسمية على المراجع التي تحد بشكل غير ملائم من الوصول إلى الإفراد أو المعلومات أو القدرة على الاتصال بفعالية مع هؤلاء المسئولين عن الحوكمة .

- التـأثير علـى سـلوك الإدارة فـي التعامـل مـع المراجـع لا سـيما تلـك المرتبطـة بمحـاولات التـأثير علـى نطـاق عمل المراجع أو أختيـار أو أسـتمرار الأفراد الذين يتم تخصيصهم أو التي يتم أستشارتهم في ارتباط المراجعة.

عوامل المخاطر النـاشئة من التحريفات النـاتجة من أختلاس الاصول

Risk Factors Arising Form Misstatements Arising Form Misappropriation of Assets

أن عوامـل المخـاطر التـي تـرتبط بالتحريفـات الناشـئة مـن أخـتلاس الاصـول يـتم بتويبهـا أيضـا تبعـاً للظـروف الثلاثـة الموجـودة بصـفة عامـة عنـد وجـود الغش (a) الحوافز/الضـغوط ،(b) الفرص (c) الاتجاهـات/ التبريـرات. أن بعض من عوامل المخاطر المرتبطة بالتحريفات الناشئة عن التقرير المـالي الاحتيالي قد تكون موجودة أيضاً عندما تحدث التحريفات الناشئة من أختلاس الاصول . على سبيل المثـال فـأن المتابعة غيـر الفعالـة لـلادارة وأوجـه الضـعف في الرقابة الداخلية قد تكون موجودة عندما ترجع التحريفات إلى وجود التقرير المـالي الاحتيـالي أو أختلاس الاصـول . فيمـا يلـي أمثلـه علـى عوامـل المخـاطر المرتبطة بالتحريفات الناشئة من أختلاس الاصول .

الحوافز / الضغوط Incentives / Pressures

١- قد تخلـق الالتزامـات الماليـة الشخصـية ضـغوط علـى الإدارة أو العـاملين الذين يتصلون بالنقدية القابلة للتعرض للسرقه أو أختلاس تلك الاصول .

٢- أن وجـود علاقـات معاكسـة بـين المنشـأه والعـاملين ذوي الاتصـال بالنقدية أو بـالاصول الاخري القابلـة للتعرض للسرقة قد تحفز هؤلاء العـاملين لأختلاس تلك الاصول - تلك العلاقات العكسية قد يتم خلقهـا عن طريق مـايلي على سبيل المثال :-

- التسريح المؤقت المعروف أو المتوقع أو المستقبلي للعاملين .

- التغيرات الحديثة أو المتوقعة في تعويض العاملين أو خطط المزايا للعاملين .

- الترقيات والتعويضات أو المكافآت الأخري غير المتسقه مع التوقعات .

الفرص Opportunities

١- قد تزيد خصائص أو ظروف معينة من قابلية تعرض الأصول إلى الاختلاس ، على سبيل المثال تزيد الفرص من اختلاس الاصول عندما يكون هناك الآتي :-

- أحجام ضخمة من النقدية المتاحة أو المستخدمه .

- بنود المخزون التي تعتبر صغيره في حجمها أو لها قيمة مرتفعة أو ذات طلب مرتفع عليها.

- الاصول القابلة للتحويل بسهولة على سبيل المثال السندات لحاملها أو أحجار الماس أو خلايا الكمبيوتر .

- الاصول الثابتة التي تتسم بأنها صغيره في حجمها أو أنها قابله للتداول في سوق الاسهم أو التي تنقصها تحديد ملحوظ في الملكية .

٢- ان الفصل غير الكاف على الاصول قد تزيد من قابلية تعرض تلك الاصول للاختلاس ، على سبيل المثال فأن اختلاس الاصول قد يحدث بسبب وجود مايلي :-

-فصل غير كاف بين الواجبات أو أختبارات مستقله غير كافية .

-الاشراف غير الكافي على نفقات الإدارة العليا على سبيل المثال مصروف السفر .

-الاشراف الإداري غير الكاف على العاملين المسئولين عن الأصول على سبيل المثال الاشراف أو المتابعة غير الكافية على المواقع البعيده .

-أمساك الدفاتر غير الكاف المرتبط بالاصول .

-نظام الترخيص والموافقة على العمليات غير الكافي (على سبيل المثال ذلك المرتبط بعمليات الشراء) .

-آليات الحماية المادية غير الكافية على النقدية والاستثمارات والمخزونه أو الاصول الثابتة .

-نقص المطابقات الكامله والزمنية للاصول .

-نقص التوثيق الزمني والملائم للعمليات على سبيل المثال دائنيه مرتجعات البضائع .

- نقص الإجازات الإجبارية للعاملين الذين يؤدون وظائف الرقابة الرئيسية.

- فهم الإدارة غير الكافي لتكنولوجيا المعلومات التي تمكن العاملين بتكنولوجيا المعلومات من أرتكاب الاختلاس .

-الوصول غير الكاف لضوابط الرقابة الداخلية على السجلات الإلكترونية متضمناً الضوابط الرقابية .

الاتجاهات / التبريرات Attitudes / Rationalizations

- تجاهل الحاجة للمتابعة أو تخفيض المخاطر المرتبطه باختلاس الاصول.

- تجاهل الرقابة الداخلية على أختلاس الاصول عن طريق تخطي ضوابط الرقابة القائمة أو عن طريق الفشل في تصحيح عيوب الرقابة الداخلية المعروفه.

- السلوك الذي يشير إلى عدم القناعة أو عدم الاقتناع مع المنشأه أو في معاملتها للعاملين .

- التغيرات في السلوك أو نمط الحياه الذي قد يشير إلى أن الاصول قد تم أختلاسها .

ملحق رقم (٣)

أمثله على إجراءات المراجعة الممكنه لمواجهة المخاطر المقدره للتحريف المادي بسبب الغش

Examples of Possible Audit Procedures to Address the Assessed Risks of Material Misstatements Due to Fraud

فيما يلي أمثله على إجراءات المراجعة الممكنه للتعامل مع المخاطر المقدره للتحريف المادية بسبب الغش الناشئ عن كل من التقرير المالي الاحتيالي أو أختلاس الاصول . على الرغم من أن تلك الاصول تغطي مدي واسع من المواقف إلا أنها مجرد أمثله وتبعاً لذلك فأنها قد لاتكون الاكثر ملائمه أو الضرورية في كل موقف . أيضاً فأن ترتيب الإجراءات المقدمه ليس الهدف منه عكس أهميتها النسبيه الإدراية عند مستوي التأكيد .

أن الاستجابة المحددة لتقييم المراجع لمخاطر التحريف المادي بسبب الغش سوف تتباين أعتماداً على أنواع التوليفات الممكنة لعوامل مخاطر الغش أو الظروف المحددة بالإضافة إلى أرصده الحساب أو مجموعة العمليات والتأكيدات التي قد تؤثر عليها .

وفيما يلي أمثله محددة على تلك الاستجابات :-

- زيارة مواقع أو إداء أختبارات معينه بشكل مفاجئ على أساس متحيز أو بشكل غير معلن على سبيل المثال ملاحظة المخزون عند مواقع خلالها لم يعلن عن حضور المراجع لها أو جرد النقدية في تاريخ معين على أساس مفاجئ .
- طلب جرد المخزون في نهاية فترة التقرير أو عند تاريخ قريب من نهاية الفترة لتدنيه مخاطر التلاعب في الارصده في الفترة ما بين تاريخ أتمام الجرد ونهاية فترة التقرير .

- تغير مدخل المراجعة في السنة الحالية ، على سبيل المثال الاتصال بالعملاء أو الموردين الرئيسين شفوياً بالإضافة إلى أرسال مصادقة كتابية ، وأرسال طلبات المصادقة إلى طرف محدد داخل المنظمة أو البحث عن مزيد من المعلومات أو عن معلومات مختلفة .

- إداء فحص أضافي في نهاية فتره ربع سنويه أوفي نهاية السنة وتعديل القيود بالإضافة إلى فحص أي قيود يبدو أنها غير عادية حسب طبيعتها أو على أساس مقدارها .

- بالنسبة للمعاملات الهامة أو غير العادية لا سيما تلك التي تحدث عند أو قرب نهاية السنة ، يتم فحص أحتمال أنها تخص الاطراف المرتبطة ومصادر الموارد المالية المدعمه لتلك المعاملات .

- إداء إجراءات تحليلية أساسية بأستخدام تاريخ منفصل ، على سبيل المثال مقارنه المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو خط الاعمال أو حسب الشهر مع التوقعات التي يتم تطويرها عن طريق المراجع .

- مقابلات مع الاشخاص المرتبطين في مجالات يوجد خلالها مخاطر تحريف مادي بسبب الغش تم تحديدها للحصول على وجهات نظرهم بخصوص المخاطر وما إذا كانت أو كيف تتعامل تلك الضوابط الرقابية مع المخاطر .

- عندما يقوم مراجعون مستقلون أخرون بمراجعة القوائم المالية لأحد أو أكثر من الشركات التابعة أو الأقسام أو الفروع يتم مناقشتهم عن مدي العمل الضروري الذي يتعين أدؤه للتعامل مع مخاطر التحريف المادي بسبب الغش الناتج من المعاملات والانشطه المرتبطة بتلك المكونات.

- إذا ما أصبح عمل الخبير هاما على وجه التحديد تجاه أحد بنود القوائم المالية التي يعتبر مخاطر التحريف بسبب الغش الخاص بها مرتفعاً يتم إداء

إجراءات أضافية ترتبط ببعض أو كل أفتراضات وطرق وأكتشافات الخبير لتحديد أن النتائج غير معقوله أو الارتباط بخبير أخر لذلك الغرض .

- إداء إجراءات مراجعة لحسابات تحليلية أفتتاحيه مختاره بالميزانيه العمومية في القوائم الماليه المراجعة سابقاً لتقييم كيف يتضمن قضايا معينة تقديرات وتسويات محاسبيه .

- أداء إجراءات على حساب أو مطابقات أخري تم أعدادها عن طريق المنشأه متضمناً دراسة المطابقات المؤداه في فترات مرحليه .

- أستخدام أساليب بمساعدة الكمبيوتر على سبيل المثال أستخراج البيانات لأختيارالامور الشاذه في أحد المجتمعات .

- أختبار نزاهة السجلات والمعاملات المنتجه عن طريق الكمبيوتر.

- البحث عن دليل أثبات مراجعة أضافي من مصادر خارج المنشأه محل المراجعة .

استجابات محددة – التحريف الناتج من التقرير المالي الاحتيالي

Specific Responses – Misstatement Resulting form Fraudulent Financial Reporting

فيما يلي أمثله على الاستجابات لتقييم المراجع على مخاطر التحريفات المادية بسبب التقرير المالي الأحتيالي :-

الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition

- أن إداء إجراءات تحليلية كإداه تحقق أساس ترتبط بالإيراد بأستخدام بيانات غير تجميعيه على سبيل المثال مقارنه الإيراد المقرر عنه على أساس الشهر وعلى أساس خط المنتج أو قطاع الأعمال أثناء فترة التقرير الحالية مع فترات سابقة قابله للمقارنه . أن أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر قد تكون

مفيده في تحديد علاقات أو معاملات غير عادية أو غير متوقعه لبعض شروط التعاقد الملائمه .

- المصادقة مع العملاء على بعض شروط ملائمة للعقد وغياب الاتفاقات الجانبية حيث أن المحاسبة الملائمة غالباً ما تتأثر ببعض شروط الاتفاقيات أو الفترة التي ترتبط بها غالباً مايتم توثيقها بشكل فقير على سبيل المثال فأن المعايير المقبوله وشروط التسليم والدفع وغياب التزامات البائع المستقبلية أو المستمره ، و الحقوق في رد المنتج ، وقيم أعادة البيع المضمونه وإلغاء أو متطلبات التمويل غالباًً ماتكون ملائمه في بعض الظروف .

- الاستفسارات من موظفي مبيعات أو تسويق المنشأه أو المستشار القانوني الداخلي بالمنشأه بخصوص المبيعات أو الشحونات قرب نهاية الفترة ومعرفتهم بأي شروط أو ظروف غير عادية مرتبطه بتلك المعاملات .

- الوجود مادياً عند واحد من أو أكثر المواقع في نهاية الفترة لملاحظة البضائع التي تم شحنها أو الاطلاع على الشحن و أداء إجراء أستقلال الفترات الزمنيه أو الإجراءات الأخري الملائمه للمبيعات والمخزونه .

- بالنسبة لتلك المواقف التي خلالها يتم أدخال وتشغيل معاملات الإيرادات إلكترونيا فأن أختبار ضوابط الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت توفر تأكد بأن معاملات الإيراد المسجله قد حدثت وأنه قد تم تسجيلها على نحو صحيح أم لا .

كميات المخزون Inventory Quantities

- فحص سجلات مخزون المنشأه لتحديد المواقع أو البنود التي تتطلب أنتباه خاص أثناء أو بعد جرد المخزون المادي .

- ملاحظة جرد المخزون عند مواقع معينه على أساس غير معلن أو أداء جرد المخزون في كافة المواقع في نفس الوقت .

- إداء جرد المخزون عند أو قرب نهاية فترة التقرير لتدنيه مخاطر التلاعب غير الملائم أثناء الفترة مابين الجرد ونهاية فترة التقرير.

- إداء إجراءات أضافية أثناء ملاحظة الجرد على سبيل المثال الفحص الاكثر صرامه لمحتويات البنود المخزونه بالاضافه إلى الطريقه التي عن طريقها يتم بها تحديد أسم البضائع وعددها وكميه البضائع السائلة على سبيل المثال العطور أو المواد الكيماوية . ولاشك فأن أستخدام عمل خبير قد يكون مفيداً في ذلك الخصوص .

- مقارنه الكميات الخاصة بالفترة الحالية مع الفترات السابقة عن طريق مجموعة من بنود المخزون او نوع المخزون والموقع وأيه معايير أخري أو مقارنه الكميات التي تم جردها مع السجلات الدائمه للمخزونه.

- أستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر للاختبار الاضافي على أعداد الجرد المادي على سبيل المثال التصنيف على أساس الرقم المسلسل لأختبار أمكانية أستبعاد البند أو وجود أزدواج في البند .

تقديرات الإدارة Management Estimates

- استخدام عمل خبير محايد لتطوير تقدير مستقل للمقارنه مع تقدير الإدارة .

- أستفسارات ممتده من الافراد خارج الإدارة وقسم المحاسبة لتدعيم قدرة الادارة وهدفها نحو تنفيذ خطط تعتبر ملائمة لتطوير التقدير .

أستجابات محدده – التحريفات الناتجة من أختلاس الاصول

Specific Responses – Misstatements Due to Misappropriation of Assets

تملي الظروف المختلفة بالضروره وجود أستجابات مختلفه ، وعاده ما تكون أستجابه المراجع للتحريف المادي بسبب الغش المرتبط بأختلاس الاصول سوف يتم توجيه صوب أرصده حساب أو مجموعة عمليات معينه.

على الرغم من أن بعض أستجابات المراجعة المذكورة في النوعين المشار إليهما بعاليه قد تطبق في بعض الظروف فأن نطاق العمل يتم ربطه بمعلومات معينه خاصة بمخاطر الاختلاس التي تم تحديدها .

وكأمثله على الاستجابات إلى تقييم المراجع لمخاطر التحريفات المادية بسبب أختلاس الاصول مايلي :-

- جرد النقدية أو الأوراق المالية عند أو قرب نهاية السنة .
- المصادقة مباشرة مع العملاء على أنشطة الحساب عن الفترة محل المراجعة .
- تحليل أسترداد حسابات الديون التي تم أعدامها .
- تحليل نقص المخزون على أساس المواقع أو على أساس نوع المنتج.
- مقارنة مؤشرات المخزون الرئيسية بأنماط الصناعة .
- فحص التوثيق المؤيد للتخفيضات مع سجلات المخزون الدائمة .
- أداء بحث إلكتروني لسجلات الاجور لتحديد وجود عناوين مزدوجة في تحديد العاملين أو أرقام ملفات الإدارة الضريبية أو حسابات البنك .
- إداء مضاهاه إلكترونية لقائمة البائعين مع قائمة العاملين لتحديد مضاهاه العناوين أو أرقام التليفون .
- فحص ملفات العاملين الخاصة بتلك التي تتضمن دليل أثبات قليل النشاط أو ليس هناك دليل أثبات على النشاط على سبيل المثال نقص تقيمات الإداء .
- تحليل خصومات المبيعات والمرتجعات الخاصة بالانماط أو الاتجاهات غير العادية .
- المصادقة على شروط معينة للعقود مع أفراد طرف ثالث .
- الحصول على دليل أثبات للعقود التي يتم تنفيذها طبقاً لشروطها .
- فحص ملائمة المصروفات الضخمة وغير العادية .

- فحص الترخيص والقيم المرحلة لقروض الإدارة العليا وقروض الطرف المرتبط .

- فحص مستوي وملائمة تقارير المصروفات المقدمه عن طريق الإدارة العليا .

٨/٧ أسئله وتطبيقات

١- عرف الأنواع التالية عن الغش :-

- الأختلاس . – الفساد .
- أختلاس الأصول - غش التقرير المالى .

هل تختلف مسئولية المراجع عن أكتشاف الغش لكل نوع من أنواع الغش الآخرى التى يتم ارتكابها ؟ . أشرح

٢- ماهى الاساليب الأكثر شيوعاً التى يتم أستخدامها لأرتكاب غش التقرير المالى .

٣- عرف مصطلح الأهمية النسبية الذى يمكن تطبيق على مفهوم مسئولية المراجع لأكتشاف الغش المادى ؟

٤- لماذ أصبح غش التقرير المالى أكثر شيوعاً في الأسواق المالية ؟ وماهو الدافع وراء أرتكاب شركات القطاع الخاص لذلك الغش ؟

٥- كيف تغيرت مسئولية المراجعين عن تخطيط وإجراء عملية المراجعة لأكتشاف الغش خلال الثلاثين سنة سابقة ؟

٦- بآى طريقة يطلب من المراجع زيادة مقدار الشك في الغش فى كل عملية مراجعة للقوائم ؟

٧- لماذا يكون من الأهمية أن يقوم المراجع بفحص كافة قيود اليومية الرئيسية ؟

٨- هل يفترض المراجع أن هناك غش في بعض القيم المحددة بالقوائم المالية ؟ وماهى تلك الحسابات ؟ وكيف يغير ذلك الفرض من طبيعة إجراءات المراجعة ؟

٩- ماهى الخطوات الرئيسية التى يتم تضمينها في نموذج مخاطر الغش ؟

١٠- حدد نموذج مخاطر الغش الحوافز و الفرص والتبريرات على أنها النقاط الرئيسية الثلاثة في مثلث مخاطر الغش . حدد مالمقصود بكل من تلك العوامل الثلاثة وأشرح كيف تعمل معاً في بناء جوانب مخاطر الغش ؟

١١- حدد العوامل الرئيسية التى تكون مؤشرات قوية للفرص لأرتكاب الغش .

١٢- هل القدرة على تبرير الغش يعتبر جانب هام عن جوانب الغش ؟ وماهى بعض التبريرات المنطقية الشائعة المستخدمة عن طريق مرتكبى الغش ؟

١٣- أشرح كيف يتم إجراء الضعف الذهنى كجزء عن عملية تحفيظ المراجعة . وهل تعتقد بأن جلسات الضعف الذهنى سيكون أسلوب فعال ؟ وماهى مزايا أستخدام مدخل العصف الذهبى لتحديد الوجود المحتمل للغش ؟

١٤- أشرح لماذا يحتاج المراجع لفحص أتجاه الشركة على المستوى الاعلى عند تقييم مخاطر الغش . حدد المعلومات الرئيسية التى يجب أن يقوم المراجع بجمعها لكل من المجالات التالية :

- حوكمة الشركة .
- الإدارة .
- لجنة المراجعة .
- ثقافة الشركة .
- المراجعة الداخلية .
- الأنذار المبكر .
- معاملات الطرف المرتبط .
- دليل أخلاقيات المهنية .

١٥- أشرح الدور الذى تلعبه الإجراءات التحليلية في تحديد مخاطر الغش وحدد ثلاثة أمثلة للإجراءات التحليلية التى ستزيد من تقييم المراجعين لمخاطر الغش .

١٦- كيف يجب أن يتم تعديل عملية المراجعة عندما يقوم المراجع بتحديد مخاطر مرتفعة لحدوث الغش ؟

١٧- قد يضطر المراجع أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة موسعة إذا ما حدد أن مخاطر المراجعة تعتبر مرتفعة . حدد خمسة أمثلة لتلك الإجراءات الموسعة التى قد يتم أدائها إذا ما شك المراجع أن هناك أحتمال لوجود غش في حساب الإيراد .

١٨- ماهى المسئولية الرئيسية للمراجع للتقرير عن الغش الذى يتم أكتشافه وتصحيحه ؟

١٩- ما رأيك هل يجب أن يكون عن المراجعين التقرير عن غش مادى تم أكتشافه أثناء عملية المراجعة للجهات التالية :

- مستخدمى القوائم المالية للشركة .
- الهيئات التنظيمية مثل SEC .
- لجنة المراجعة .
- الصحافة المالية .

٢٠- أشرح لماذ يمكن لمرتكبى الغش أستخدام خطة للمدفوعات لأختلاس الأصول من الشركة .

٢١- أشرح كيف يمكن أن يربط المراجع بين أوجه قصور نظم الرقابة وتصميم أختبارات المراجعة . حدد العملية المنطقية المستخدمة عن طريق المراجع لعمل تلك الرابطة .

٢٢- أشرح كيف يجب أن يتم الربط بين إجراءات عملية المراجعة بتحديد مؤشرات مخاطر الغش .

٢٣- صنفت أدبيات المراجعة تقليدياً الغش على أنه أما أختلاس أو غش التقرير المالى .

المطلوب

(a) ماهو الفرق بين هذين النوعين عن الغش ؟

(b) هل مسئولية المراجع عن أكتشاف الغش تختلف طبيعة أرتكاب ذلك الغش ؟

(c) هل الأختلاس أو غش التقرير المالى يعتبر أكثر صعوبه في الأكتشاف ؟ أشرح وأعطى مثالاً لتدعيم أستنتاجك ؟

(d) أشرح كيف أن طبيعة أرتكاب أحد الأشخاص لكل نوع من الغش قد يختلف وكيف تختلف الحوافز أو الدوافع لأرتكاب ذلك الغش – أستخدام الشكل الآتى فى أجابتك ؟

	الأختلاس	غش التقرير المالى
- من الأكثر أحتمالاً أن يقوم الموظف بأرتكاب الغش .		
- الدوافع هو الأكثر أحتمالا لارتكاب الغش .		
- العملية المستخدمة لتبرير الغش .		

٢٤- أن مسئولية المراجعين لأكتشاف الغش قد تزايدات بينما ينظر المستخدمون أنه من الواضح أن عمليات المراجعة التى لا تكتشف التحريفات المادية سواء أكان ذلك بسبب الغش أو أى أمور أخرى لاتعتبر ذات قيمة للمجتمع.

المطلوب

a) بالإضافة إلى القيم النقدية ماهى العوامل الآخرى التى يجب يدرسها المراجع عند تحديد الأهمية النسبية لتخطيط الأرتباط لأكتشاف الغش ؟ وكيف تؤثر تلك العوامل الأخرى على التخطيط لعملية المراجعة ؟

b) ماهى الإجراءات الرئيسية التى يجب أن يستخدمها المراجع في تخطيط عملية المراجعة لأكتشاف الغش ؟

C) أشرح كيف يجب أن يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية ومعرفه أثر أوجه قصور الرقابة الداخلية على عمل العصف الذهنى وتخطيط عملية المراجعة لأكتشاف الغش .

d) لقد أقترح أنه حتى تكتشف المراجعة الغش ستكون مكلفه للغاية بشكل غير معقول . في الجهة الآخرى فأن معايير المراجعة دائماً ما تنص على أن المراجعة يتم تصميمها لتخطيط عملية المراجعة لتوفير تأكد معقول بأن الغش المادى يتم أكتشافه . قم بتضمين تحليل للقضايا الخاصة بأين من المحتمل أن ترتفع تكلفة عملية المراجعة .

٢٥- تعتبر عملية المراجعة لأكتشاف الغش منهجى منتظم للتأكد من أن كل أرتباط بعملية المراجعة تدرس أحتمال وجود غش وكيف يمكن لذلك الغش أن يحدث .

المطلوب

a) حدد الخطوات الخاصة بتلك العملية والقرارات التى قد يتخذها المراجع في نهاية كل خطوة . حدد الإجزاء الرئيسية للمعلومات التى يحتاجها المراجع لجمعها فى كل خطوة في تلك العملية .

b) إذا كانت مخاطر الغش مرتفعة فأن عملية المراجعة تحتاج أن يتم أدائها بشك متزايد كيف المراجع أن يدخل مزيد من الشك داخل عملية المراجعة ؟

C) يقترح أن يقوم المراجع بفحص كافة قيود اليومية الرئيسية - لماذا يحتاج المراجع أن يؤدى مثل ذلك الفحص ؟ وهل قيود اليومية تعتبر غير عادية ؟

٢٦- هناك عدد من العوامل التى قد يقوم المراجع بدراستها عند تحديد الفرص الخاصة بأرتكاب الغش . بعض الشركات سوف تستخدم التغيرات في الآتى :

فرص أرتكاب الغش

١- معاملات الطرف المرتبط . ٢- سيادة الصناعة .

٣- هيكل تنظيمى معقد . ٤- معاملات معقدة .

٥- أوجه قصور جوهرية في الرقابة الداخلية .

٦- معاملات بسيطة تم جعلها معقدة .

٧- أحكام محاسبية ذاتيه عديدة .

٨- آليات متابعة غير فعالة .

المطلوب

لكل من الفرص المحددة حدد الآتى :-

١- كيف يقوم لبند فرصه في أرتكاب الغش .

٢- ما إذا كان الغش يمكن أن يكون أختلاساً أو غشاً بالتقرير المالى .

٣- طبيعة الغش الذى من المحتمل أن يحدث .

٤- إجراءات المراجعة التى سوف تكتشف الغش إذا ماحدث .

٢٧- في ظل وجود معيار جديد لأكتشاف الغش هل مازال هناك فجوه مابين توقعات المستخدم وأداء المراجع ؟ أيد إجابتك وحدد ما إذا كان يتعين وجود تغيرات أخرى في طبيعة عملية المراجعة .

٢٨- ماهى الظروف الثلاثة للغش التى يشار إليها غالباً بمثلث الغش ؟

٢٩- ماهى المصادر التى يتم أستخدامها عن طريق المراجع لجمع المعلومات الخاصة بتقييم مخاطر الغش ؟

٣٠- ماهى الأنواع الثلاثة لأستجابات المراجع إلى مخاطر الغش ؟

٣١- ماهى الإجراءات التى يجب على المراجع تأديتها لدراسة مخاطر تخطى الإدارة لنظم الرقابة الداخلية ؟

٣٢- أثناء تخطيط عملية المراجعة – حصل المراجع على المعلومات التالية :-

(a) أن للادارة مصلحة قوية فى أستخدام آليات غير ملائمة لتدنية الأرباح المقرر عنها لأسباب ذات تحفيز ضريبى .

(b) تتأسس الأصول والإيرادات على تقديرات جوهرية تتضمن أحكام ذاتيه وأحداث غير مؤكده من الصعوبة أن يتم تدعيمها .

(c) أن الشركة قادرة جدياً على الوفاء بمطلبات التسجيل وعقود القروض .

(d) وجود أعمال جوهرية منتشره في مواقع ويتم أدائها عبر حدود دولية في أقاليم يوجد بها بيئات أعمال وثقافات مختلفه .

(e) هناك مجالات متكررة عن طريق الإدارة لتبرير وجود محاسبة جدية أو غير ملائمة على أساس الأهمية النسبية .

(f) يتهدد الأداء المالى للشركة بدرجة مرتفعة من المنافسة والتشبع السوقى.

المطلوب

صنف كل من العوامل الشقه داخل واحد من ظروف الغش الثلاثة : الحوافز / الضغواط ، الفرص ، الإتجاهات / التبرير المنطقى .

أسئلة الأختيار المتعدد

١- أى من الآتى يصف بشكل أفضل مسئولية المراجعين عن أكتشاف غش التقرير المالى فى مواجهة غش الأختلاس ؟

(a) هنـاك مزيـد مـن المسـئولية عـن أكتشـاف غـش التقريـر المـالى بسـبب أن عمليات المراجعة تم تصميمها للبحث عن تحريفات مالية .

(b) أن المراجع يعتبر مسئولاً عن أكتشاف كافة الأختلاسات التى يتم عملها عن طريق أوجه قصور معروف في الرقابة الداخلية للعميل .

(c) أن المراجـع يعتبـر مسئولاً عـن أكتشـاف التحريفـات الماديـة للقـوائم الماليـة ولذلك فليس هناك أختلاس طالما أنهـا تعتبـر ماديـة . أن المراجـع يعتبـر مسئولاً عن أكتشاف تواطؤ أو وجود مؤشرات اوعلامات تخدير .

٢- يتضمن التقرير المالى المضلل كافة الأنواع التالية فيما عدا :

(a) أختلاس الأصول للاستخدام الشخصى .

(b) التلاعب والتزوير أو تغير السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة .

(c) تشويه أو أستبعاد الأحداث والعمليات أو المعلومات الجوهرية الأخرى .

(d) سوء التطبيق المعتمد للمبادئ المحاسبية .

٣- اى مـن الإيضـاحات التاليـة تعبـر علـى نحـو صـحيح بخصـوص أسـتخدام المراجع للإهمية النسبية كما يتم تطبيقها فى مراجعة القوائم المالية :-

(a) أن المراجع مطلوب منه التقرير عن كافة جوانب الغش المـادى إلـى لجنـة المراجعة .

(b) أكتشـاف الغـش يشـير إلـى أن الشـركة لـديها أوجـه قصـور مـادى فـي الرقابة الداخلية .

(c) لـيس هنـاك أخـتلاف فـي القيمـة النقديـة للإهميـة النسـبية علـى مسـتوى التخطيط عند البحث عن أختلاس مقابل البحث عن غش تقرير مالى .

(d) يجب أن يدرس المراجـع عوامـل وصـفيه علـى سـبيل المثـال مـا إذا كانـت الإدارة العليا مرتبطة بتحديد الأهمية النسبية للغش .

(e) كافة ما سبق .

٤- أكتشـف المراجـع وجـود أخـتلاس جـوهرى مـرتبط بسـرقة مبلـغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه من المخزون ولن يكون هناك أستعاده لذلك المبلغ . اى من الإيضـاحات التاليـة لا يعتبـر غيـر صـحيح بخصـوص مسئولية المراجـع عن التقرير عن الأختلاس .

(a) حيـث أن الأمـر إزاء الأرتبـاط بعمليـة سـرقة فـأن المراجـع يجـب عليـه التقرير عن ذلك إلـى المستشـار القـانونى للعميـل ، مـع عمـل متابعـة لتبين أن ذلك تـم التقرير عنه إلى المجموعة القانونية الملائمة .

(b) أن السرقة حيث أنها مادية يجب أن يتم التقرير عنها بشكل منفصـل كأحد البنود فى القوائم المالية حيث أنها غير عادية وغير متكرره الحدوث ولن يكون هناك أستعاده لها .

(c) أن السرقة يجب التقرير عنها إلى لجنة المراجعه .

(d) أن السرقة يجب أن يتم التقرير عنها إلى الإدارة العليا .

٥- أى من الآتى لا يعتبر إيضاح صحيح بخصوص أستخدام العصف الذهنى كجزء من مراجعة القوائم المالية :-

(a) مطلوب أن يكون جزء مادى لكل أرتباط .

(b) يجب أن يتضمن كافة أعضاء فريق المراجعة .

(c) يجب أن يتضمن تحليل أوجه قصور الرقابة الداخلية المعروفه .

(d) يجب أن يتم إداؤه بشكل مشترك مع قسم المراجعة الداخلية .

٦- لأحظ المراجع التغيرات التالية في المؤشرات المالية

	حالياً	السنة السابقة
- معدل دوران المخزون .	٧,٣	٤,٢
- معدل دوران حسابات المدينين .	٢,٨	٣,٧
- نمو الإيرادات .	%١٥	%٨

من تلك المعلومات يجب أن يستنتج المراجع كافة الآتى بخصوص مخاطر الغش فيما عدا :-

(a) أن المخزون قد تناقص في الجودة بسبب التركيز على زيادة المبيعات.

(b) أن نمو حسابات المدينين قد يتم عمله عن طريق مبيعات متزايده.

(c) من المحتمل أن يتضمن نمو الإيرادات عقود أجلت شروط الدفع .

(d) بيانات سوف تدعم أفتراض وجود مبيعات مصطنعه قرب نهاية العام .

٧- أن من الآتى لن يتم أعتباره حافز ودافع لأرتكاب الغش ؟

(a) مشاكل مالية شخصية .

(b) برامج تعويض المخزون .

(c) نظم رقابيه طبيعية .

(d) عقود قروض متشددة .

٨- أن مهنة المحاسبة قد شاركت في هبوط الخسائر العامة الضخمه فى كافة النواحى التالية فيما عدا :-

(a) أن المحاسبة أصبحت منظمة بموجب توجه من القواعد كما خلفت مجموعة من المراجعين التى أدركت القيمة في إيجاد حدود القواعد .

(b) تم تعين المراجعين وعزلهم عن طريق الإدارة .

(c) أن لجان المراجعة أعتبرت غير فعاله .

(d) أكتسبت مهنة المحاسبة الكثير من أتعاب بخلاف المراجعة في حالة أثرون مقارنه بما أكتسبته من أتعاب المراجعة .

٩- أن النمط الأكبر للاختلاس (سواء فى المقدار أو التكرار)

(a) سرقة النقدية مباشرة من الشركة .

(b) سرقة النقدية من خلال نظم المدفوعات النقدية .

(c) سرقة المخزون والإدوات الصغيرة .

(d) سرقة النقدية عن طريق أخذ متحصلات العملاء وأعدام حسابات المدينين .

١٠- اى من الآتى يعتبر مثالاً عن حالة الغش المحتملة للحوافز والضغوط :

(a) وجود مؤشرات مختاره للقوائم المالية على غير أتفاق مع عقود القروض الموضحة في مستندات القرض المصرفى .

(b) وجود أرصده حساب مادية تعتمد على تقديرات الإدارة .

(c) كثيراً ماينتهك المسئولين الإداريين الكبار متطلبات الرقابة الداخلية .

(d) يتكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الأداريين التنفيذيين .

الفهرس